

بسم الله وبعد: تم الرفع بحمد الله من طرف

بن عيسى قرمزلي متخرج من جامعة المدية

تخصص: إعلام آلي

التخصص الثاني: حفظ التراث بنفس الجامعة

1983/08/28 بالمدية – الجزائر-

الجنسية الجزائر وليس لي وطن فأنا مسلم

للتواصل **وطلب المذكرات** مجانا وبدون مقابل

هاتف : +213(0)771.08.79.69

بريدي إلكتروني: benaissa.inf@gmail.com

MSN: benaissa.inf@hotmail.com

فيس بوك: http://www.facebook.com/benaissa.inf

سكايب:benaissa20082

دعوة صالحة بظهر الغيب فربما يصلك ملفي وأنا في التراب ....

أن يعفو عنا وأن يدخلنا جنته وأن يرزقنا الإخلاص في القول والعمل..

ملاحظة: أي طالب أو باحث يضع نسخ لصق لكامل المذكرة ثم يزعم أن المذكرة له فحسبنا الله وسوف يسأل يوم القيامة وما هدفنا إلا النفع حيث كان لا أن نتبنى أعمال الغير والله الموفق وهو نعم المولى ونعم الوكيل....

لا تنسوا الصلاة على النبي صلى الله عليه وسلم

صل على النبي – سبحان الله وبحمدك سبحان الله العظيم-

بن عيسى قرمزلي 2012



أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي

The Impact of the External Auditor in Improving the Reliability of Accounting Information Quality in Kuwaiti Zakat House

إعداد الطالب

وليد خالد حميد العازمي

الرقم الجامعي (400920190)

إشراف

الأستاذ الدكتور عبد الناصر إبراهيم نور

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

نيسان / الفصل الثاني 2012

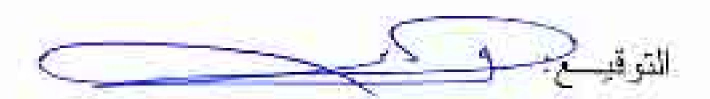
التفويض

أنا وليد خالد حميد العازمي أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً والكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاســـم: وليد خالد حميد العازمي

التاريـــخ: 28/ 9/ 2012

التوقيـــع:



قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: **أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي**

وقد أجيزت بتاريخ 28 / 4 / 2012

الاسم	أعضاء لجنة المناقشة	التوقيع
الأستاذ الدكتور عبد الناصر إبراهيم نور	رئيساً ومشرفا	....
الدكتور عبد الله احمد الدعاس	عضواً	....
الدكتور وليد زكريا صيام	مناقشاً خارجياً	....

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي منحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع، ويسرني أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذي الجليل الدكتور عبد الناصر نور الذي واكب هذا الجهد منذ كان فكرة حتى أصبح حقيقة رأت النور برعايته المباركة وتوجيهاته الرشيدة.

كما أتقدم بعظيم الشكر والعرفان للأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة الشرق الأوسط والإداريين والعاملين فيها على حسن المعاملة وطيبها، كما أشكر كل من ساهم في إنجاز هذا الجهد سواء بالتشجيع أو المساندة.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى إدارة هذا الصرح العلمي الكبير، جامعة الشرق الأوسط ممثلة برئيسها ونوابه الأفاضل على جهودهم الطيبة، كما أشكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الموقرة.

الإهداء

أهدي حصيلة هذا الجهد المتواضع إلى:

من غرس في نفسي القيم النبيلة والمُثل العليا بمعانيها الشامخة وحدثني عن جمال الدنيا وسرّ وجودها، وعلمني الإحسان وكان بجانبي دائما الأب والأخ والصديق

والدي الغالي

من جُعلت الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير، تحمل في ثنايا نفسها الطيبة الحب والطهر والحنان والعطاء وفاءً بالعهد أن لا أنسى فضلك ما حييت

والدتي الغالية

واهبة العزم والمثابرة وناظرة الحلم، شريكة الفرح والمسرات رفيقة الدرب والساكنة جنبات القلب الخالدة في النفس والوجدان، وأمل المستقبل بحلو الحياة ومرّها أعز إنسانة

زوجتي الحبيبة

إلى زينة الحياة الدنيا وبلسمها وبراعم شوقها وأملها المستقبلي الذين قرأت بعيونهم كلمات جددت آمالي في حياة أفضل

أبنائي وبناتي

من جمعتني بهم ذكريات الطفولة الجميلة، عشنا الأيام الخوالي تحت سقف واحد حمل

عنفوان شبابنا وذهب ليبقى الأمل بفرح اللقاء الدائم

أشقائي وشقيقتي

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

الملخص باللغة العربية

أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي

إعداد: وليد خالد حميد العازمي

إشراف: الأستاذ الدكتور عبدالناصر نور

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، شمل مجتمع الدراسة بيت الزكاة الكويتي وفروعه وتم اختيار عينة مكونة من (66) مستجيباً.وقد توصل الباحث إلى وجود أثر لمدقق الحسابات الخارجي (كفاءة مدقق الحسابات المهنية، الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية، الالتزام بقواعد السلوك المهني) في تحسين مصداقية المعلومات

المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي.

وقدمت الدراسة عددًا من التوصيات منها:

1- إيلاء كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية الأهمية التي تستحقها كونها تؤثر في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

2- التأكيد على أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته، وذلك لتأثيرها الواضح في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

3- العمل على التأكد من نزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته، وذلك لتأثيرها في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

4- التأكيد على مراعاة مدى تقيد والتزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني، مع ضرورة دراسة جميع هذه القواعد كونها تؤثر على تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

Abstract

The Impact of the External Auditor in Improving the Reliability of Accounting Information Quality in Kuwaiti Zakat House

Prepared by

Waleed Khalid Hameed Al-A’zemi.

Supervised By

Professor Abdul Nasser Nour

The study aimed at identifying the impact of the external auditor in improving the reliability of the accounting information in the Kuwait Zakat House, the community of the study included the Kuwait Zakat House and its branches, the sample consist of 66 respondents The researcher has concluded to that there is impact for the external accounting auditor (the professional efficiency of auditor, independence, objectivity, integrity, validity, commitment in rules of the professional behavior) in improving the credibility of the accounting information from the point of view of the financial managers, observers, heads of accounting departments and the internal auditors working at the Kuwait Zakat House.

The researcher provided a number of recommendations that are:

1- Given the professional efficiency of the external auditor the importance that he deserves because of its impact in improving the credibility of the accounting information.
2- Emphasis on the impact of independence and objectivity of the external auditor because of its clear impact in improving the credibility of the accounting information.
3- Make sure of integrity and validity of the external auditor because of its impact in improving the credibility of the accounting information.
4- Need to take in account extent of the commitment of the external auditor in rules of the professional behavior and need to study all these rules because of its impact in improving the accounting information.

الفصل الأول

مقدمة عامة للدراسة

1-1 تمهيد

1-2 مشكلة الدراسة وأسئلتها

1-3 أهداف الدراسة

1-4 أهمية الدراسة

1-5 فرضيات الدراسة

1-6 نموذج الدراسة

1-7 التعريفات الإجرائية

1-8 حدود الدراسة

1-9 محددات الدراسة

الفصل الأول

مقدمة الدراسة

1-1 تمهيد

بدأ الاهتمام بمهنة المحاسبة وبضرورة توافر أسس علمية سليمة، في تعليمها وممارستها بظهور الحاجة إلى ممارسة الأعمال التجارية المختلفة، ومن ثم ضرورة قياس نتائج هذه الأعمال، وتقديم البيانات والمعلومات التي يحتاجها الأشخاص القائمون بتلك الأعمال، أو الجهات التي تهمها تلك المعلومات، فالمعلومات المحاسبية هي الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات في المنظمات, حيث إن مهنة المحاسبة لها أهمية وتأثير لا يمكن تجاهلها في هذا المجال (السويلم، 2002، ص21).

وقد ازداد حرص الجهات المختصة بأهمية مواكبة مهنة المدقق للتطورات العلمية والمهنية، إذ تسعى الجهات ذات العلاقة إلى تفعيل دور هذه المهنة، وذلك من خلال تطبيق المعايير المحاسبية التي تضفي الأسس السليمة والفعَّالة على إعداد تقارير مالية مفيدة، تلتزم المنظمات بها؛ لكي تسير على نهج محاسبي دقيق يضمن لها النجاح والاستمرارية في ظل التحديات الاقتصادية الكبيرة.

والمعروف أن مهنة المحاسبة والتدقيق تقدم خدماتها للأطراف كافّة داخل المشروعات وخارجها، وأن الأطراف التي تستفيد من تبني قراراتها المختلفة تستند بالأساس على تقرير مدقق الحسابات، بصفته يمثل رأياً فنياً محايداً ومستقلاً، وهذا يفرض

على المدقق عند إعداده لتقريره التحلي والتمسك بالمعايير المهنية المختلفة، التي يجب أن تتوافر في المدقق وفي عملية المراجعة نفسها.

لذلك لجأت التشريعات في معظم دول العالم إلى وضع معايير للمهن المختلفة، وهذه المعايير تُعدُّ مؤشرات لتحديد مسؤولية أفراد تلك المهنة عن أعمالهم، وتلزمهم بضرورة الالتزام بتلك المعايير سواء كانت متعلقة بالعمل نفسه، أو بشخصية من يقوم بالعمل، وذلك حتى لا يتحمل القائم بالعمل أي مسؤولية، إذا ما اتضح أن هناك تلاعباً قد تَّم فيما قام به من عمل، وذلك بعد فراغه منه، وقياساً على ما تقدم فإن معايير الحسابات تُعدُّ بمثابة مقياس للأداء المهني، والنموذج والنمط الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات (IFAC, 2003).

من هنا؛ فقد اقتضت الضرورة التركيز على دور مدققي الحسابات في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، وذلك بتفعيل مبادئ الاستقلالية والحياد، الأمانة والاستقامة، النزاهة والشفافية، الكفاءة المهنية وغيرها من المبادئ التي تهتم بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة، بما يضمن تحقيق العدالة ويحفظ للمساهمين وللأطراف الأخرى المتعاملة مع الشركة حقهم، ولتحقيق ذلك لابد من التزام المدققين بالقواعد الأخلاقية والمهنية للحد من تلك الممارسات التي تهدد مستقبل الشركة في النمو والبقاء والاستمرار.

لذلك سوف تركز هذه الدراسة على أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، من خلال طرح المشكلة الآتية.

1-2 مشكلة الدراسة وأسئلتها

لاحظ الباحث من خلال عمله في بيت الزكاة الكويتي عدم فاعلية التقارير المالية المعدة في بيت الزكاة، الأمر الذي دفعه إلى محاولة التعرف إلى حجم هذه المشكلة بدراسة أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، وذلك من خلال دراسة بعض الأبعاد المهنية المتعلقة بعمل المدقق.

أسئلة الدراسة

وبناءً على ما تقدم فإنه يمكن تحديد حجم مشكلة الدراسة وأبعادها وتحقيق الغرض منها من خلال الإجابة عن التساؤلات الآتية:

السؤال الأول: هل يوجد أثر لكفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي؟

السؤال الثاني: هل يوجد أثر لاستقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي؟

السؤال الثالث: هل يوجد أثر لنزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي؟

السؤال الرابع: هل يوجد أثر لالتزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي؟

السؤال الخامس: هل يوجد فروق في مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى للعوامل الديموغرافية للعينة المبحوثة تعزى (العمر، والمؤهل العلمي، والدخل الشهري، والمسمى الوظيفي، والشهادات المهنية)؟

1-3 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

1- التعرف إلى أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي.

2- الوصول إلى نتائج ذات دلالات يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض والهدف من إجراء هذه الدراسة.

1-4 أهمية الدراسة

تنبع أهمية هذه الدراسة كونها تتناول موضوع أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي والقاء الضوء على مهنة التدقيق، وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة

والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي، إذ إنها تُمكن من معرفة نقاط الضعف والقوة في أداء مدقق الحسابات الخارجي وأثره في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، بالإضافة إلى مساهمتها المتوقعة في الوصول لنتائج ذات دلالة عن الدور الذي قد يؤديه المدقق في هذا المجال، وبالتالي مساعدة صانعي القرار في بيت الزكاة الكويتي في التعامل مع هذا الموضوع. لذلك فإن أهمية هذه الدراسة تكمن في الاعتبارات الآتية:

1- أنها تمثل إضافة علمية متخصصة في مجال أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، وصولا إلى مستويات متقدمة لهذه المعلومات.

2- أنها توفر قاعدة بيانات حول أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، مما يُسهم في إثراء المكتبة العربية بشكل عام والمكتبة الكويتية بشكل خاص في هذا الموضوع.

3- أنها تبيّن أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، ورفد بيت الزكاة الكويتي بالملاحظات والتقييم المناسب الذي يساعده على أداء دوره الهام في تحقيق التنمية الشاملة.

4- إمكانية الوصول إلى نتائج ذات دلالة إحصائية حول أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي.

5-1 فرضيات الدراسة

تستند هذه الدراسة على عدد من الفرضيات العدمية وهي كما يلي:

HO1 لا يوجد أثر لكفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي.

HO2 لا يوجد أثر لاستقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي.

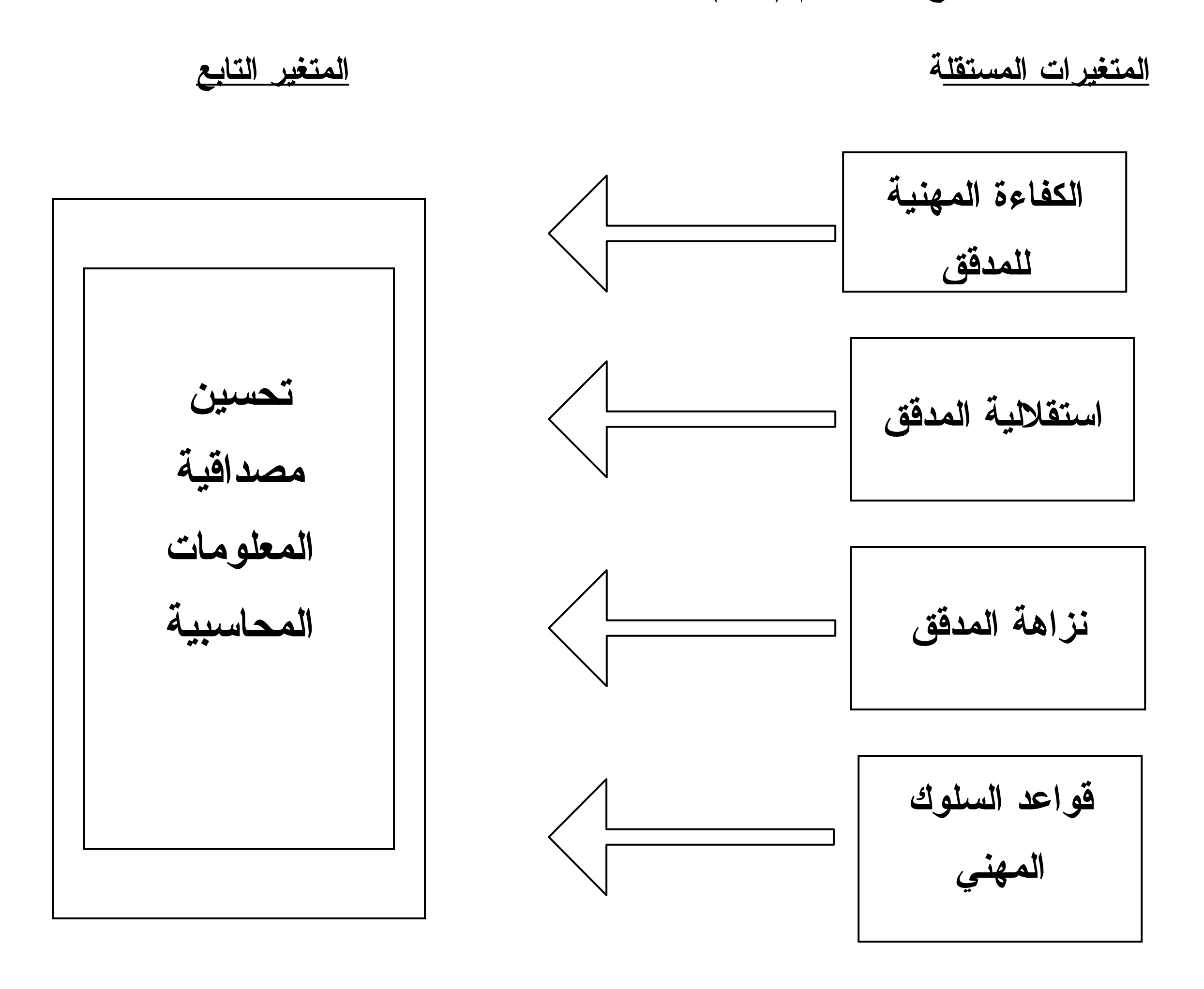
HO3 لا يوجد أثر لنزاهة مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي.

HO4 لا يوجد أثر لالتزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي.

HO5 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى للعوامل الديموغرافية للعينة المبحوثة تعزى (العمر، المؤهل العلمي، الدخل الشهري، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية).

6-1 نموذج الدراسة

يعتمد الباحث لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة على نمــوذج خاص بها، ويوضح الشكل رقم (1-1) علاقات هذه المتغيرات.



الشكل (1-1)

نموذج الدراسة

1-7 التعريفات الإجرائية

لأغراض هذه الدراسة فقد تم تبين المعاني الاجرائية والمفاهيمية لجميع المتغيرات المستقلة والتابعة والمستخدمة فيها.

التدقيق: يقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويرها لنتائج أعمال الشركة من ربح أو خسارة عن تلك الفترة (Arens, 2003.p:4).

مدقق الحسابات: هو الشخص المخول بالقيام بتدقيق العمليات المالية أو الحسابات أو البيانات المالية والتحقق من مدى صحتها ومشروعيتها وسلامتها بصورة دورية على الغالب، ويجب أن يكون هذا الشخص مٌدرَّباً على تقديم الخدمات المهنية للتدقيق حسب معايير عامة وشخصية (Arens ,et..al .2005.p:15).

الكفاءة المهنية: وتعبّر عن مستوى التأهيل والكفاءة عن قدرة المدقق في استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها الاستخدام الأمثل. وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءة وجودة خدماته، وأن يؤدي مسؤوليته المهنية على أكمل وجه. والسعي إلى الامتياز في أداء مسئووليته المهنية بكفاءة وإخلاص (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2007، ص18).

الاستقلالية: وتعني أن يكون المدقق محايدا وبعيدا عن أي تأثيرات جانبية، ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية، وألا يكون له أي مصالح متعارضة، وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند تقديم خدماتــه المهنيــة (الهيئــة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2007، ص14).

النزاهة: وتعني أن يتصف المدقق بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهنــي بالنزاهــة والعفة والصدق والموضوعية والأمانة والاستقامة في أدائه لواجباته وخدماته المهنية، وأن يتجرد من المصالح الشخصية (عوض، 2004، ص24).

قواعد السلوك المهني: وهي مجموعة من المبادئ والقواعد التي تمثل القــيم الأخلاقيــة، وتكون بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني التي يتعين على المدقق التحلي بها عند ممارسة أعماله (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2007، ص3).

مصداقية المعلومات المحاسبية: وتتمثل في القدرة على اعتمــاد المعلومــات المحاســبية والمالية من قِبَل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة ويتحقق ذلك بتوافر (صدق التمثيــل, وقابلية التحقق والحيادية) (المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدوليــة, 2011، ص48).

بيت الزكاة الكويتي: هو مؤسسة كويتية متخصصة بجمع أموال الزكاة والخيرات والبــر العام وتوزيعها وصرفها في مصارفها الشرعية، إضافة إلى واجبها في التوعية بفريــضة الزكاة ودورها في الحياة، وبث روح التكافل والتراحم بين أفراد المجتمع (النشرة التعريفية الصادرة عن بيت الزكاة الكويتي، 2010).

1-8 حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

ا- دراسة حالة اقتصرت على بيت الزكاة الكويتي، وبذلك تتحدد حدود الدراسة المكانية في بيت الزكاة الكويتي.

ب- اختار الباحث عينة من المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي، كونهم أقدر من غيرهم على التعامل مع المتغيرات الواردة في نموذج الدراسة ومحتواه.

ج- أما الحدود الزمانية لهذه الدراسة فإنها كانت خلال الفترة الواقعة ما بين تموز 2011 وحتى نيسان 2012.

1-9 محددات الدراسة

1- شمل مجتمع الدراسة المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي، الأمر الذي أتاح إمكانية تعميم نتائجها على بيت الزكاة الكويتي، بينما لم تشمل الدراسة المؤسسات الأخرى في دولة الكويت.

2- اعتمد الباحث وحدة تحليل تضم المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي، ولم تشمل بقية العاملين في بيت الزكاة.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

2-1 تمهيد

2-2 مفهوم التدقيق

2-3 أهداف التدقيق

2-4 وظائف ومسؤوليات لجان التدقيق

2-5 أنواع التدقيق

2-6 صفات المدقق

2-7 أخلاقيات مهنة التدقيق

2-8 العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي

2-9 مصداقية المعلومات المحاسبية

2-10 الأبعاد المحاسبية للتدقيق وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية

2-11 نبذة عن بيت الزكاة الكويتي

2-12 الدراسات العربية

2-13 الدراسات الانجليزية

2-14 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

يهدف هذا الفصل إلى التعريف بالمفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي، ودور مدقق الحسابات الخارجي، كذلك مصداقية المعلومات المحاسبية، وذلك للوصول إلى إطار مفاهيمي نظري متكامل يُعَد أساساً للدراسة الميدانية، وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين بحيث يتناول الأول الإطار النظري ويتناول المبحث الثاني مراجعة لأهم الأدبيات التي غطتها الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة الحالية.

المبحث الأول: الإطار النظري

2-1 تمهيد

يُعدُّ التدقيق من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية، وهي إحدى حلقات الرقابة الداخلية؛ فهي التي تمد الإدارة بالمعلومات المستمرة. وتعرف بأنها التحقق من العمليات والقيود وبشكل مستمر في بعض الأحيان، ويقوم بها فئة من الموظفين لحماية الأصول، وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي (القاضي، 2008، ص103).

تؤدي وظيفة التدقيق دورًا مهما في تعزيز عملية الحاكمية، وذلك بزيادة قدرة المساهمين ومجلس الادارة على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون من خلال الأنشطة

التي ينفذونها بزيادة المصداقية، والعدالة، وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، إذ إن كلاً من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحاكمية، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير (Archambeault, 2002, p: 8).

وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق، فقد أكـدت لجنـة كادبيري Cadbury committee أهمية مسؤولية المدقق فـي منـع واكتـشاف الغـش والتزوير. ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها، وبالتالي فانه يتم تقوية استقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة. يضاف إلى ذلك إمكانية أن تزداد فاعلية لجنة التدقيق عندما تكون قادرة على توزيع ملاك التدقيق الداخلي للحصول على معلومات مهمة عن قضايا خاصة بالشركة، مثل تقوية نظام الرقابة الداخليـة ونوعيـة الـسياسات المحاسبية المستخدمة (Cohen, et al, 2004, p: 33).

2-2 مفهوم التدقيق

لقد مرَّ مفهوم التدقيق بمراحل تطورية تواكب تطور الخدمات التي تؤديهـا هـذه الوظيفة كأداة هامة تساعد الإدارة العليا في المنظمات للقيام بواجباتها على أكمل وجه. وفي نهاية السبعينات لم يبق هدف هذه الوظيفة خدمة الإدارة فقط بل تعداه لخدمة المنظمة كلها.

وقد تعدى دور هذه الوظيفة الحدود التقليدية للتدقيق ليصبح ذا مفهوم واسع يضطلع بمهام التدقيق الشامل (Comprehensive Audit)، التدقيق التـشغيلي Operational Auditing) من خلال شموله لعمليات والأنشطة التي تقوم بها المنظمة كافـة، حيـث تبلور مفهوم التدقيق في السنوات الأخيرة بشكل أكثر انسجاما للتطورات الحديثة لمواكبـة عصر التقدم والثورة المعلوماتية.

ويعني التدقيق: فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي، لذلك المشروع في نهاية فتره زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعمال المشروع من ربح وخسارة عن تلك الفترة, فعملية التدقيق إذا تشمل الفحص والتحقيق والتقرير(القاضي، 2008، ص103).

عرف (لطفي، 2002، ص18) التدقيق بأنه " عبارة عن عملية منظمـة لجمـع وتقييم أدلة إثبات – بشكل موضوعي – تتعلق بتأكيـدات خاصـة بتـصرفات وأحـداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود تطابق بين تلك التأكيدات مع المعـايير المقـررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين.

ويوصف التدقيق بأنه عملية رقابة إدارية تقوم بتقييم مدى ملاءمة وفعالية جميـع أنواع الرقابة الأخرى في المنظمة، حيث نشأ وتطور نتيجة لازدياد حاجة الإدارة العليا في المنظمة إليه كأداة رقابية وإدارية تستعين بها في إنجاز وظائفها الرئيسة التي تتمثـل فـي السعي إلى إشباع أكبر قدر ممكن من احتياجات ذوي العلاقة في المنظمـة التـي تقـوم بإدارتها. فالتدقيق يهدف إلى مساعدة الإدارة وفي جميع مستوياتها، لأجل الإيفاء بالتزاماتها

وكفاءتها، وذلك من خلال القيام بعملية التحليل، والتقييم، والاستشارات والدراسات والاقتراحات (التميمي، 1998، ص89).

ونقوم بالتدقيق الخارجي هيئة خارجية غير تابعة لإدارة أو ملكية المنشاة، والهدف منة اصدار تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية وعرض الوضع المالي عن طريق الميزانية وقائمة الدخل لفترة مالية معينة.

2-3 أهداف التدقيق

يشير (نور، 2007، ص234) إلى أن أهداف التدقيق تتضمن ما يلي:

1- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.

2- تحديد مدى قابلية الاعتماد على المعلومات والتأكد من صحة ودقة البيانات المالية المثبتة في دفاتر وسجلات المنشاة.

3- حماية الأصول وتحقيق أكبر قدر من الإنتاجية عن طريق محو التبذير في جميع نواحي نشاط المشروع.

4- الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية والخروج برأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر.

5- الوصول إلى الأهداف والغايات ومراقبة الخطط الموضوعة من قبل أصحاب المشروع ومتابعة تنفيذها.

6- تحديد مواطن الخطر.

7- منع واكتشاف الغش والاحتيال وتقليل فرص الأخطاء عن طريــق زيــارات المدقق للمشروع.

8- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة.

كما يحدد (أحمد، 2002، ص235) الأنشطة التي ينطوي عليها التدقيق بما يلي:

1- مراجعة وتقييم ملائمة وتطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية.

2- تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعة.

3- تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى الحمايــة والأمــان لتلك الأصول بصفة عامة.

4- تحديد درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية وغيرها من البيانات المستخرجة من سجلات المشروع.

5- تحديد كيفية الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة".

2-4 وظائف ومسؤوليات لجان التدقيق

إن إحدى أهم مسؤوليات لجان التدقيق هي التأكد من تطبيق قواعد الحاكمية علــى أرض الواقع، والذي يتم من خلال مجموعة من الآليات، كما إن وجود نظام رقابة داخلية يعد من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة، ويتمثل الدور الرئيسي للجان التدقيق فيمــا يتــصل بهذا النظام بالتحقيق من كفايته، وفاعلية تنفيذه وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة، والتي من شانها تفعيل النظام الداخلي وتطويره، وبما يحقق أغراض الشركة ويحمــي مــصالح

المالكين وبقية أصحاب المصالح بكفاية عالية وتكلفة معقولة. وتتمثل وظائف لجان التدقيق بما يلي: (Private Sector Corporate Trust, 2002, p:35)

1- مراجعة الكشوفات والتقارير المالية المعدة داخل الشركة قبل عرضها على مجلس الإدارة.

2- مناقشة طبيعة ونطاق الأولويات في عملية التدقيق والاتفاق عليها.

3- مناقشة أية تحفظات أو مشكلات مع المدققين الخارجيين والتي قد تنشأ أثناء القيام بعملية التدقيق.

4- مناقشة تقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة وكذلك إدارة المخاطر فيها مع المدققين الخارجيين.

5- الإشراف على وظيفة تدقيق التقارير المقدمة والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات للإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

6- التوصية بتعيين المدقق الخارجي ومكافأته وإعفاءه.

7- القيام بأية واجبات أخرى قد تكلف هذه الجان بها من قبل مجلس الإدارة، والتي لها صلة بأعمال التدقيق والرقابة الداخلية.

2-5 أنواع التدقيق

وحسب (لطفي، 2002، ص 25-26) فانه يمكن تصنيف عمليات التدقيق حسب أغراضها إلى ما يلي:

2-5-1 تدقيق القوائم المالية Financial Statement Audits

إن الغرض من عملية تدقيق القوائم المالية تحديد ما إذا كانت عملية إعـداد هـذه القوائم قد تمت وفقاً لمعايير ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، كما أن تـدقيق القـوائم المالية أو التدقيق المالي يعبر عن وجهة النظر التقليدية للتدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي، والذي يتضمن تتبع الأحداث أو العمليات المالية التي حصلت في السابق داخل المنظمـة، وتدقيقها حسابياً ومحاسبياً ومستندياً، ثم التحقق من مدى تمشيها وفقا للقـوانين والأنظمـة والتعليمات المتبعة، بهدف إظهار البيانات المالية بصورة واقعية.

2-5-2 تدقيق الالتزام Compliance Tests

ويسمى أيضا تدقيق الأداء أو التنفيذ، ويهدف إلى تدقيق ومراجعـة مـدى التـزام الوحدة بالمعايير المقررة، كالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبـة للمنظمـة، وهذا النوع من التدقيق يهتم بالالتزام بالقوانين والسياسات والنظام الداخلي، حيـث يكـون الغرض منه معرفة مدى التقيد أو الالتزام بأداء سياسات معينة، أو قـوانين وتعليمـات أو مدى التقيد بعقود معينة، حيث يقوم المدققون في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات المقررة أم لا.

2-5-3 التدقيق القضائي Forensic Audits

يهدف التدقيق القضائي إلى تتبع أو منع نشاطات الغش والاحتيال، وقد تطور هـذا النوع من التدقيق وازدادت أهميته خاصة في الجانب التجاري والمسائل المالية، وقد يـتم استخدام هذا النوع من التدقيق في مؤسسات القطاع العام أو الخاص، ومن المجالات التـي يمكن أن يتعامل معها المدققون القضائيون، ما يلي: (Messier, 2000. p: 12)

أ- التحري عن حالات الاختلاس وتوثيقها وإجـراءات التفـاوض المتعلقـة بالتـسويات التأمينية.

ب- تحليل العمليات المالية التي تتضمن تحويلاً غير مرخص (عدم وجـود صـلاحية) للنقدية بين المنظمات.

ج- إعادة ترتيب سجلات محاسبية غير كاملة لتسوية مطالبة تأمينية عنـد تقييم المخزون.

2-5-4 التدقيق التشغيلي Operational Audits

ويعرف التدقيق التشغيلي بأنه الفحص الشامل للوحدة أو المنظمة لتقيـيم أنظمتهـا والرقابة فيها وأدائها مقيسة بواسطة الأهداف الإداريـة (Whittington, 1998.P:56). والهدف من عمليات التدقيق تحديد فاعليـة وكفـاءة التنظـيم، حيـث تقـيس الفاعليـة Effectiveness كيفية تحقيق المنظمة لأهـدافها بنجـاح، فـي حـين تقـيس الكفـاءة Efficiency كيفية استخدام المنظمة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهـدافها، حيـث يقـوم المدقق الداخلي بفحص إحدى الوحدات أو الدوائر لتحديد ما إذا كانت تقوم بتحقيق أهدافها طبقاً لما هو مقرر " الفاعلية "، بالإضافة إلى مدى استخدامها لمواردها بـشكل مناسـب " الكفاءة " (لطفي، 2002, ص27).

ويشير (Arens, 2003. p: 740) إلى أنه يوجد ثلاثة أنواع أو فئات من عمليات التدقيق التشغيلي هي:

أ- التدقيق أو المراجعة الوظيفية: إن المدقق الداخلي عند قيامه بعملية التـدقيق الـوظيفي يقوم بتتبع العملية، أو النشاط محل التدقيق من بداية العملية أو النشاط إلى نهايته، فالعمليات قد تشترك في إنجازها أكثر من وحدة أو دائرة تنظيمية داخل المنظمـة، وبالتـالي فانـه

يتوجب على المدقق القيام بفحص الإجراءات التي تمت في المراحل التي قطعتهـــا وفـــي مختلف الوحدات التنظيمية في المنظمة (العمرات، 2000، ص47). فمثلاً عمليـــة شـــراء لوازم في المنظمة تكون مشتركة بين الدائرة التي طلبت هـــذه اللـــوازم ودائـــرة اللـــوازم والدائرة المالية ولجنة العطاءات المختصة في المنظمة (المركزية أو الفرعية) وهنا يقوم المدقق بمتابعة وتدقيق هذه العملية منذ وضع مواصفات اللوازم المراد شـــراؤها وحتـــى تسديد قيمة هذه اللوازم أو المشتريات.

ب- التدقيق أو المراجعة التنظيمية: يركز المدقق اهتمامه هنا على الوحدة التنظيمية داخل المنظمة (إحدى الإدارات) ويقوم بإخضاع جميع عملياتها وأنشطتها لعملية تدقيق وتحليل وتقييم يشمل فحص وتدقيق أهداف وخطط وسياسات وأساليب وإجـــراءات هـــذه الوحـــدة وعلاقاتها بالوحدات الأخرى، وفي مثل هذا النوع من التدقيق التشغيلي، فـــإن المـــدقق لا يخرج عن الحدود التنظيمية للوحدة أو الدائرة محل التدقيق، وذلك بعكس التدقيق الوظيفي الذي لا بد وأن يشمل جهات أخرى غير الوحدة الإدارية محل التدقيق (الصبان، وعلـــي، 1995، ص11).

ج- تدقيق المهام الخاصة: يتميز هذا النوع من التدقيق التشغيلي بأنه فحص وتقيـــيم أحـــد المجالات داخل التنظيم، فقد يكون نشاط ما أو جزء منه يتم تدقيقه نظراً لأهميته ، أو أنـــه يواجه بعض المشكلات التي يجب معرفتها بهدف إيجاد الحلول الملائمة لهـــا (العمـــرات، 2000، ص47)، وذلك مثل تدقيق برنامج خدمة المجتمع المحلي فـــي المنظمـــة حـــول الدورات التدريبية ومدى تنفيذها في مواعيدها أو بحث أسباب عدم الإقبال عليها.

ويضيف (لطفي، 2002, ص196) إن هناك مهاماً أخرى جديدة للتـدقيق هـي تدقيق النشاط الاجتماعي للمنظمة، والنابع من المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع والبيئـة المحيطة، حيث بدأت المنظمات تأخذ بمفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية التي يـتم الإفصاح عنها حتى تم إدماجها مع المعلومات المالية في القوائم المالية التقليدية، فظهـرت الحاجة إلى نشاط مستقل يهدف إلى التأكد من صحة ودقة المعلومات الاجتماعية الناتجـة، وعن مدى دلالة التقارير المنشورة عن الأداء الاجتماعي.

ويُعرف التدقيق الاجتماعي بأنه الدراسة والفحص والتقييم المنظم للأداء الاجتماعي للمنظمات بهدف التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم المالية والتقارير الاجتماعيـة عـن مدى تنفيذ المنظمة للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها، ومدى مساهمتها في الرفاهية العامة للمجتمع (لطفي، 2002, ص197).

2-6 صفات المدقق

فيما يلي بعض الصفات الجوهرية والمؤهلات الفنية والخلقية التي يجب أن يتحلى بها المدقق: (Eichenseher and Shields, 2003, p:23)

أولا: المواصفات الشخصية والقانونية

1- أن يكون على علم تام بالأصول العلمية والتطبيقات العملية لعلم التدقيق ومن إمساك السجلات، وأن يكون حريصاً على تتبع الاتجاهات الحديثة في حقل اختصاصه، وأن يتفهم طبيعة وأساس كل حدث مالي سجل في دفاتر الشركة،

ويجب على المدقق أن يتعمق بالمعالجات المحاسبية والأساس الذي اتبعته الشركة، وألا أصبحت عملية التدقيق التي يقوم بها عملية آلية وسطحية لا يتمكن من خلالها بلوغ أهداف التدقيق.

2- أن يكون مستوعباً لأصول علم التدقيق ومبادئه العلمية ومشاكله العملية ومطّلعاً على الأساليب والاتجاهات الحديثة في التدقيق.

3- أن يكون ملماً بالإضافة إلى إلمامه بعلم المراجعة بأحكام القوانين والتشريعات التي لها علاقة بعمله كالقانون التجاري، وقانون الشركات، والتشريع الضريبي.

4- أن يكون ملماً بمحاسبة التكاليف وقادرًا على الاستفادة من أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية في أعمال المراجعة، وملماً بالموازنات التخطيطية، وأن يكون لديه إلمام معقول في مبادئ إدارة الأعمال وأسس وضع أنظمة الرقابة الداخلية للوحدة.

5- أن يكون متمكنا من لغته قادراً على التحدث بشكل جيد والكتابة بوضوح وبأسلوب جيد وفي عبارات سلسة لا غموض فيها ولا التواء.

6- أن يكون متمسكا بآداب وسلوك المهنة ولا يتسامح في مخالفتها تحت أي ضغط وأن يكون صبوراً.

7- أن يكون قوي الشخصية وأن يتمتع بضبط النفس وسعة المهارة واللباقة والدقة في الحكم وعزة النفس والذكاء وحضور البديهة وحسن معاملة الأفراد في الشركة من موظفين ومديرين.

8- أن يكون مشبعاً في عمله بالروح العملية سواء من حيث التفكير أو طلب البيانات أو الحصول على المعلومات و الاستفسارات أو توجيه الأسئلة.

9- إن حسن قيام المدقق بمهمته وبلوغ أهداف التدقيق رهين بإلمامه بما يلزم من معلومات فنية عن الشركة التي يعمل بها.

10- لا يصح أن يدعي المدقق علماً بكل شيء فلا يقوم بالاستفسار عن مسألة يصعب عليه فهمها من المسؤولين أو موظفي الشركة مهما صغر شأنهم، إذ المفروض أنه شخص له تأهيل علمي وعملي خاص ولا يستطيع أن يحيط بكل شيء علما. ويجب أن يكون لديه إدراك أن استفساراته وإيضاحاته لازمة لأداء مهمته وتدوينها لا تمام أعمال التدقيق على الوجه الأكمل.

11- أن يكون أمينا على أسرار الشركة التي يقوم بعمل حساباتها فيجب أن يكون أمينا تجاهها، وعليه فلا يجوز له أن يفشي بأي سر من أسرار الشركة للغير الذي قد يستغل هذه المعلومات وبذلك يلحق ضرراً بمصلحة الشركة.

12- أن يكون واسع الإطلاع وأن يتتبع التطورات والاتجاهات الحديثة في العلوم التي تخصص فيها، وأن يتتبع التعديلات التي تطرأ على التشريعات والقوانين المتصلة بعمله المحاسبي.

ثانيا: مؤهلات مزاولة المهنة

1- أن يكون حاصلاً على مؤهل علمي مناسب في المحاسبة أو التدقيق.

2- أن يكون قد عمل محاسبا تحت التمرين، تحت إشراف شخص مجاز بممارسة المهنة مدة لا تقل عن سنتين من تاريخ حصوله على التأهيل العلمي والعملي.

ثالثا: الخصائص الذاتية للمدقق

تٌعدٌّ طريقة البيان النفسي أو سيكوجراف الوظيفة الأساس الذي يبني عليه حل مشكلة تحديد الخصائص أو السمات الذاتية للمحاسب، وقد أخذ بهذه الطريقة مكتب الوظيفة الأمريكي، وتتلخص هذه الطريقة المنسوبة لـ M. Viteles في الخطوات الآتية:

1- إعداد خريطة بيانية تتضمن كل الصفات الإنسانية التي تلزم كل وظيفة.

2- عمل سلم خماسي التدرج لتعزيز الأهمية النسبية لكل صفة لأداء الوظيفة المراد تحليلها.

3- يتم التأشير أمام الصفة والتدرج وفقاً للوظيفة.

4- يرسم خط انسيابي يمر بالصفات والتدرج المعطى كي يتضح بيانياً الخصائص اللازمة للوظيفة وأهميتها.

2-7 أخلاقيات مهنة التدقيق

تٌعبّر الأخلاق عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ، وبالتالي فإن أخلاقيات التدقيق ما هي إلا مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك المهني، والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ، وهي تمثل خطوطاً توجيهية للمدققين في أداء أعمالهم المهنية، وإن أهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج العمل، فكلما كان نشاط المدقق أكثر تأثيراً كلما ازدادت أهمية أخلاقيات ذلك المدقق، فالأخلاقيات هي معايير ومقاييس أخلاقية تستخدم لتمييز الصواب من الخطأ، وفي

مجال التدقيق تكون الأخلاقيات بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المهني الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل (سترالسر، 2008، ص 59).

وتنعكس الأخلاقيات على أداء وأنشطة المدققين، إذ إن هؤلاء سوف يراعون العديد من المحددات الأخلاقية قبل أن يظهر أي رد فعل، فالتصرفات اللاقانونية واللاخلاقية أو الانزعاجات التي تظهر ضمن نطاق أخلاقيات العمل المهني يهتم بما هو صحيح، أو ما هو خاطئ في الحالات الاعتيادية، فضلا عن ما يواجهه المدقق في عمله اليومي كاستخدام الموارد المنظمية لأغراض شخصية أو الاتفاقيات غير الواضحة.

ويشير (Pride et al, 2002, P: 37) إلى أن أخلاقيات الأعمال هي تطبيق للمعايير الأخلاقية الفردية في مواقف الأعمال المختلفة، ونظر (Wiley,1995, P:22) إليها على أنها مجموعة من المبادئ والقيم الأخلاقية التي تمثل سلوك منظمة ما وتصنع محددات على قراراتها، في حين يرى (Schermerhorn, 2002, 48) بأن أخلاقيات العمل تمثل مبادئ مهمة للسلوك المرتبطة بمعايير السلوك الجيد أو غير الجيد أو السلوك الصحيح والسلوك الخطأ في تصرفات الأفراد والجماعة، فيما يعُدّها (Daft,1997,p:142) أنها مجموعة المبادئ السلوكية والقيم التي تحكم سلوك الفرد أو الجماعة في التمييز بين الصواب والخطأ، كما يشير الكاتب نفسه (Daft, 2003, P:49) إلى أن هناك ثلاثة مصادر لأخلاقيات العمل المهني هي:

1- القوانين والتشريعات التي تتمثل بالمعايير القانونية الموثقة، إذ تتحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية بتطبيق هذه القوانين والتشريعات.

2- العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية التي تستند على القيم المتبادلة والمشتركة بين الأفراد.

3- الاعتقادات الشخصية للفرد التي من خلالها تتحدد المعايير المرتبطة بسلوك الفرد وحريته في التصرف المناسب وفقا لذلك.

ويشير العديد من الكتاب والباحثين بهذا الصدد إلى أن الأخلاقيات تتأثر كثيراً بالقيم والتقاليد الاجتماعية والتشريعات النافذة والعوامل الموقفية، وتحدد علاقات المدير بالأفراد العاملين والأفراد الآخرين خارج المنظمة ذوي المصالح في المجتمع، ومن خلال متابعة تطور الفكر الإداري نجد أن أخلاقيات الإدارة كثيراً ما غيرت من طبيعة العمل الإداري، ففي الماضي كان التركيز على حماية مصالح المالكين والاهتمام بالإرباح في حين أن الاتجاه الحالي يركز على الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الإدارة، ويشير (العامري والغالبي، 2008، ص 86) إلى أن هناك بعض المشاكل الأخلاقية التي يمكن أن يواجهها المدراء والعاملون في مجال العمل المهني وهي:

1- تضارب المصالح: وتحصل هذه المواقف عندما تتعارض وتختلف مصلحة الفرد في موقف معين عن مصلحة المنظمة، مثل: قبول الهدايا أو الرشاوى مقابل اتخاذ قرارات لصالح من دفع هذه الهدايا أو الرشاوى، كذلك الأمر عندما يكون هناك عمل خاص يملكه أو يديره أحد الموظفين وهو مشابه لعمل المنظمة، حيث يتم تشجيع الزبائن على التعامل مع العمل الخاص لتحقيق المصلحة الشخصية على حساب المنظمة.

2- ثقة الزبون: أي أن يتم تسريب معلومات ذات علاقة بالزبائن ونشاطاتهم إلى أطراف أخرى، مثال عندما يسرب بعض العاملين في الشركات معلومات عن الزبائن إلى شركات وجهات أخرى.

3- التمييز: ويحدث هذا عندما تحجب الترقية أو التعيين في وظيفة معينة عن مرشح لها، بسبب عرقه أو جنسه أو دينه أو عمره أو أي خصائص أخرى لها علاقة بالكفاءة.

4- التجاوز: وهي مجمل التصرفات التي تسبب عدم الشعور بالراحة في مكان العمل، والمتعلقة بالتجاوز بألفاظ مخجلة أو تعبيرات شفهية أو تصرفات تخدش الحياء وخصوصاً على المرأة العاملة.

5- موارد المنظمة: وهي إساءة استخدام الموارد المادية والمالية وتسخيرها للأغراض الشخصية، مثل إساءة استغلال الإنترنت والهواتف والتجهيزات الأخرى المكتبية أو السيارات وغيرها.

6- الاتصالات: وهذه تمثل حالة نقل المعلومات بين مختلف الأطراف بطريقة تؤدي إلى إلحاق الضرر بالمنظمة، ويعد الكذب والمبالغة وبث الإشاعات من أكبر المشاكل في مجال الاتصالات.

وحدد آخرون تلك المشكلات الأساسية فيما يلي: (نجم، 2006، ص21)

1- اختلاط المفاهيم: حيث إن مفهوم أخلاقيات الإدارة يختلط بمفاهيم ومصطلحات أخرى، واعترض بعضهم على استخدام أخلاقيات الأعمال بالقول: إنها لا تعني شيئاً لأن أخلاقيات منظمات الأعمال، تعتمد بالأساس على تصرفات أعضاء الهيئة الإدارية في المنظمة، فالأعمال الصحيحة والخاطئة يقوم بها الأفراد وليس الشخصيات الاعتبارية التي يخلقها

القانون، فالمنظمة لا يمكن أن تكون فاسدة وإنما هي توظف أفراد فاسدين، وهم الذين يقومون بإدارة المنظمة ضد قواعد المجتمع.

2- الصعوبات المرتبطة بالتفاوت بين أخلاقيات الإدارة وبين السلوك الإداري: فأخلاقيات الإدارة عادة ما تشير إلى التطلعات إلى ما ينبغي أن يكون عليه المديرون والعاملون من الناحية الأخلاقية، لهذا فهي تبدو وكأنها تتجه نحو سمات المدير أو العامل الأكثر مثالية، في حين أن العبرة الحقيقية في هذا المجال بسلوك المديرين كما هو قائم فعلاً، فكما أن العبرة ليست في القرارات وإنما فيما ينفذ منها فعلاً، فكذلك الحال في أن العبرة ليست فيما تصدر منظمات الأعمال من لوائح من القيم الأخلاقية، وما يصرح به المديرون والعاملون من التزام أخلاقي عال بمصالح الأطراف الأخرى التي تتعامل معها منشأتهم، وإنما العبرة فيما يتجسد من ذلك كله في السلوك الفعلي والممارسة العملية، والواقع أن هذه الفجوة تعود بالدرجة الأساس إلى نزعة الأعمال التي تسود المنظمات وتقيم المديرين والعاملين على أساسها، كما تعود على ما اعتاد عليه الكثير من المديرين من العمل خلف الأبواب المغلقة مع سلم واسع من السرية المبالغة بها، ولعل هذا ما جعل الشفافية في السنوات الأخيرة مبدأ من المبادئ الأخلاقية في العمل الإداري ومعياراً لتقييم المديرين والمنظمات والدول على أساسها.

3- الصعوبة المرتبطة بعلاقة أخلاقيات الإدارة بالكفاءة الإدارية: فإذا كانت الكفاءة تمثل مؤشراً جيداً على تعظيم الربح، فإن أخلاقيات الإدارة تبدو في أكثر الأحيان عملاً غير مربح وتكلفة إضافية، تحد من الميزة التنافسية للمنظمة بالعلاقة مع المنافسين في السوق.

4- الصعوبات الخاصة بضعف الحس الأخلاقي للمديرين والعاملين: مما يضعف من استجابتهم في قراراتهم المختلفة والقيم والمعايير الأخلاقية، فبعضهم لا يضعون على أجندة أعمالهم القيم الأخلاقية، ففي دراسة حول أخلاقيات الإدارة من إعداد كارول (Caroll) ظهر أن المديرين الذين يكونون مسؤولون عن فلسفة وأخلاقيات الأعمال ينقصهم الوعي الأخلاقي، وتشير الدراسة في تصنيف العاملين أخلاقياً إلى أن العاملين لا يصنفون إلى أخلاقيين (Moral) ولا أخلاقيين (Immoral) فقط، وإنما هناك فئة مهمة ثالثة في هذا التصنيف هي العاملون فاقدو الحس الأخلاقي (Amoral Managers)، وهذه الفئة الأخيرة خاملة أخلاقياً وتتسم بأن الخيارات الأخلاقية وغير الأخلاقية لديها سواء، ولعل الأهم هو أن هذه الفئة من العاملين تتفوق عددياً على الفئتين الأخيرتين أي العاملين الأخلاقيين واللاأخلاقيين، وهكذا تظهر أبعاد هذه الصعوبة في نمط العاملين في قطاع الأعمال الذي يتعامل مع المسائل الأخلاقية ببرود وتجاهل لا يمكن تبريره إلى فقدان الحس الأخلاقي وبنمط الأعمال قصيرة المدى.

5- الصعوبات المرتبطة باختلاف الأخلاقيات جراء اختلاف الثقافات والبيئات: فالعاملون من ثقافات مختلفة عادة ما يكونون ذوي خلفيات متباينة وسلم قيم متباين يؤثر على منظورهم الإداري للمشكلات وقراراتهم فيها.

ويتضح مما سبق أنه في حال توفر الوعي الشامل للعاملين في أي منظمة أعمال من خلال التدريب والوعي المستمر، وتوفير جميع الأدوات المناسبة التي تساعده على العمل في بيئة أخلاقية، بالتالي سينعكس ذلك على أداء الأفراد العاملين وتقبلهم لهذه الإدارة

التي يعملون بها، كما أن القيم القوية التي تخلقها وتضعها أي منظمة أعمال تعزز احترامها لدى الجهات التي لها علاقة بها.

أما أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق والتي حددها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في أكتوبر 1983، والصادرة عن لجنة المجمع الخاصة بمعايير السلوك المهني، والتي تم تشكيلها لإدخال ما تراه من تطوير على المعايير الصادرة عام 1964 وعرفت اللجنة باسم رئيسها Anderson وأصدرت تقريرها عام 1986 متضمنا الدستور الأخلاقي للمهنة الذي يحتوى فئات على النحو الآتي:

(George D. Anderson. 2006, p:96-102)

أولا: معايير السلوك المهني: وهي تمثل القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة التدقيق، مع ربطها بالتزامات ومسؤوليات الأعضاء نحو عملائهم وزملائهم والجمهور عامة، وهذه المعايير هي:

أ- الأمانة والنزاهة: بصفتها قيماً أخلاقية أساسية يتميز بها العضو، ويستمد الجمهور ثقته من إتصاف العضو بها، وترتبط الأمانة والنزاهة بالتجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية وأن يكون العضو محل ثقة العميل ويحفظ أسراره.

ب- الموضوعية والاستقلال: ويعني بها التحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المدقق لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يحيد عن الحق وأن يكون صادقاً.

ج- العناية الواجبة: وترتبط بتحسين العمل وإتقانه، وما يتطلبه من الاستمرار في تنمية كفاءته المهنية، وأداء العمل على الوجه الأكمل، أي ترتبط بقيمة " إتقان العمل وكيفية تجويده".

د- مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها: ويرتبط ذلك بقيمة كفاءة العمل والموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث أو الجمهور.

ثانيا: قواعد السلوك: وهى تمثل الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المدقق في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة، ومن أهمها ما يلي:

(George D. Anderson. 2006, p:96-102)

أ- عدم تشويه أو تحريف الحقائق أو التلاعب بها وعدم التأثر بالآخرين، أو البعد عن الحق عند إصدار قراراته، وترتبط هذه القاعدة بمعيار الأمانة والنزاهة والموضوعية.

ب- بذل العناية الواجبة عن طريق التخطيط والإشراف والحصول على البيانات الكافية والملاءمة، وترتبط هذه القاعدة بمعيار العناية الواجبة.

ج- أن يتأكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.

د- حفظ أسرار العملاء وعدم إفشائها، ويرتبط ذلك بمعيار النزاهة والأمانة.

هـ- أن لا يسلك في تحديد أتعابه أساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة.

و- مراعاة كرامة المهنة، فيحظر على العضو القيام بأي عمل يسئ لسمعة المهنة.

ز- مراعاة زملاء المهنة، فلا ينافسهم من خلال الإعلانات أو دفع سمسرة أو عمولة للحصول على العملاء، وأن لا يشارك أو يستخدم أشخاصاً من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمدققين.

ثالثا: سبل تحقيق وتدعيم الالتزام بالدستور الأخلاقي:

ا- **الالتزام الذاتي:** من قبل أعضاء المجمع القائم على الفهم والإدراك والضمير المهني.

ب- **الالتزام الخارجي:** من خلال أعضاء المجمع والزملاء في المهنة والرأي العام في المجتمع، الذي يتابع مدى التزام العضو بالقواعد والمعايير المقررة ورصد حالات الخروج عنها.

جـ- **العقوبات:** ممثلة في الإجراءات التأديبية التي يوقعها المجمع على العضو في حالة مخالفته للمعايير والقواعد.

رابعا: دراسات ترى أن البشر يمكن تقسيمهم من حيث الالتزام الأخلاقي إلى ثلاث فئات:

1- فئة الخيرين من الملتزمين بالأخلاقيات على الدوام.

2- فئة الأشرار غير الملتزمين بالأخلاقيات على الدوام.

3- الفئة التي يكون التزامها الأخلاقي على قدر البيئة والظروف.

خامسا: من الضروري أن يتم توفير بيئة تقود الناس إلى الالتزام بالأخلاقيات. وهذه البيئة لا يمكن أن تتوفر إلا بتوفر ثلاثة عناصر هي:

1- وجود إرشادات واضحة للأخلاقيات.

2- مكافأة الملتزم بالأخلاقيات.

3- معاقبة مخالف الأخلاقيات.

وكلما حدث خلل أو قصور في حد هذه العناصر كلمـــا أختــل ميــزان الالتــزام بالأخلاقيات، وأدى ذلك إلى خلل من النوع الذي يشهده العالم حالياً في مهنة التدقيق وفـــي قطاع الأعمال عموماً.

8-2 العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي

هناك عدد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى مدقق الحسابات، هي: (العثيمين، 1993، ص60).

1- البيئة الاجتماعية: تؤثر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها المدقق بدءاً من المنزل مروراً بالأصحاب والعمل على سلوكيات المدقق واتجاهاته وفي قراراته السلوكية، حيث إنها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه, وما يسودها من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اقتصادية واجتماعية وسياسية, التي تساهم وبشكل كبير في تشكيل سلوك الفرد وتكوين اتجاهاته، إذ تنمو هذه الاتجاهات والممارسات السلوكية، وكذلك تتطور بتطور مراحل النمو التي يمر بها المدقق.

2- البيئة الاقتصادية: تلعب الأوضاع الاقتصادية ومستويات المعيشة للمدقق دوراً كبيراً في تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها المدقق، حيث إنها تؤدي إلى نشوء طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل فرد

أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكاً ونهجاً معيناً للوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة.

3- التشريعات: والمقصود بالتشريعات دستور الدولة والقوانين المنبثقة عنه كافة, ونظام الخدمة المدنية، والأنظمة واللوائح الأخرى على مختلف أنواعه, التي تبحث في أخلاقيات العمل من حيث الانتظام بالدوام والتقيد بقواعد الجدارة والاستحقاق, وتقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشوة ونحوها، ولهذه التشريعات دور كبير في سلوكيات المدقق، حيث إنها توضح ما هو صحيح وما هو خاطئ، وما هي السلوكيات الواجب على المدقق أن يسلكها تجاه العمل الذي يؤديه، كذلك لقانون العمل والعمال التي يتم وضعها من قبل وزارة العمل الدور الكبير في توعية المدقق بالسلوكيات الواجبة له أو عليه كذلك لصاحب العمل للسير على نهج واضح في التعاملات بناءً على أسس واضحة ومعروفة، وتعد التشريعات من أهم المصادر التي تتحكم في تسيير الإدارة في الوظيفة العامة وتصريف المعاملات وتنفيذ الأوامر, ويشار إلى أن اللوائح والأنظمة والقوانين التي تصدرها إدارات الخدمة المدنية ومكاتب العمل في دول العالم تشكل مصدراً مهما من مصادر الأخلاق في العمل الوظيفي، وذلك من خلال الضوابط الأخلاقية والقوانين التي تحدد عمل المدقق وسلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على الارتقاء بالعمل وتقديم خدمة جليلة.

ويشير (العامري والغالبي،2005، ص86) إلى أنه يجب على المنظمات الاهتمام بالبناء الأخلاقي السليم خاصة وأن الفرد يستمد سلوكه الأخلاقي متأثراُ بثلاثة عناصر أساسية مهمة وهي الفرد نفسه والمنظمة التي يعمل بها والبيئة الخارجية، وكما يلي:

1- **الفرد:** يتأثر السلوك الأخلاقي للفرد بمجموعة من العوامل ترتبط بتكوينه العائلي والشخصي، فالقيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية وغيرها تدفع الأفراد إلى نوع أو آخر من السلوك، فالفرد الذي ليس لديه قاعدة قوية من الأخلاق المكتسبة من العائلة والدين وغيرها، تكون أعماله تتأرجح في المواقف المختلفة في ضوء تعظيم مصلحته الشخصية فقط، أما الذين يستندون إلى قاعدة أخلاقية قوية فإن ثقتهم بأنفسهم تكون أكبر وهناك تجانس سلوكي في قراراتهم، فالقيم الأخلاقية التي تعطي الأولوية للنزاهة والعدالة والكرامة والاستقامة واحترام النفس توفر دعائم للمديرين تسندهم في عملية اتخاذ القرار وتجعله أكثر صواباً حتى لو كانت الظروف المحيطة غير واضحة، أو غامضة والضغوطات كبيرة.

2- **المنظمة:** تؤثر المنظمة في أخلاقيات مكان العمل من خلال الهيكل التنظيمي وخطوط السلطة، وكذلك قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز وغيرها. كذلك فإن المجاميع والتنظيمات غير الرسمية الموجودة لها أثر في سلوكات الأفراد. ولعل الثقافة التنظيمية السائدة والتي تعني مجموعة القيم والأعراف المشتركة التي تتحكم بالتفاعلات بين أعضاء المنظمة بعضهم مع بعض ومع الجهات الأخرى خارج المنظمة هي مؤثر كبير وفاعل في السلوك سواء كان أخلاقياً أو غير

أخلاقي من خلال اعتماد الفرد العامل أو الإداري على هذه الأعراف والقيم ومدى تأكيدها على الالتزام بسلوكيات معينة.

3- **البيئة:** تعمل منظمات الأعمال في بيئة تنافسية تتأثر بقوانين الحكومة وتشريعاتها، وكذلك بالقيم والأعراف الاجتماعية السائدة، فالقوانين تلزم المنظمات بسلوكيات معينة وتضع معايير لتصرفاتها وبحدود معينة، في حين أن التشريعات تساعد الحكومة بسن تشريعات جديدة بناءاً على حصول خرق للقوانين أو عدم الالتزام بها من قبل بعض المنظمات، ولذلك فان مجمل التشريعات والقوانين الحكومية وكذلك الأعراف والقيم الاجتماعية تعطي تصوراً عن طبيعة المناخ الأخلاقي السائد في صناعة معينة وهذه تؤثر بدورها بالسلوك الأخلاقي للعاملين.

أما مظاهر السلوك اللاأخلاقي والمعروفة بسلوكيات ومظاهر الفساد الإداري فمن الممكن أن نجدها في بيئة العمل مثل الرشوة، والوساطة والمحسوبية، والسرقة والاختلاس، والتزوير، والغش والتدليس، والعمولات مقابل الصفقات، والمنح والعطايا دون وجه حق والابتزاز وإساءة استخدام السلطة وانتحال الشخصيات والتحيز والمحاباة وغيرها.

أما ركائز السلوك الأخلاقي في بيئة العمل فان سلوك الإنسان الأخلاقي يتأثر بعدة مؤثرات إيجابية وسلبية، داخلية وخارجية، ويصل تأثير هذه المؤثرات إلى أن تطغى على خلقه الأساسي حتى يصبح السلوك الجديد له خُلُقاً وطبعاً، وإذا أرادت أي منظمة أن تبني بيئة عمل واضحة وأخلاقية، فلا بد لها من وضع قوانين واضحة، شفافة وركائز أساسية تبدأ من الثقافة التي تبنيها وتنشرها لإستراتيجيتها في المنظمة والعمل مع الأفراد فيها،

وتكون لديها قناعة بقدرتها على تطبيقها وتفعليها بدءاً منها ومروراً بالأفراد العاملين وبيئة العمل الخاصة بهذه البيئة.

ولهذه القرارات الإستراتيجية التي تتخذها المنظمة الدور في البعد الأخلاقي الذي ترسمه للأطراف الذين تربطهم بها علاقة، ولتعزيز الوعي بأن القرارات الإستراتيجية تنطوي على بعد أخلاقي، فإنه يتعين على الشركة تهيئة مناخ تنظيمي يؤكد أهمية الأخلاق، ويشير (عبدالمتعال ورفاعي، 2007، ص116) إلى أنَّ ذلك يتطلب ثلاث خطوات هي كما يلي:

1- أن يستخدم مديرو القمة موقعهم القيادي في تجسيد البعد الأخلاقي ضمن القيم التي يركزون عليها.

2- أن تمثل القيم الأخلاقية في رسالة المنظمة.

3- تفعيل ومباشرة القيم الأخلاقية بصورة عملية.

ويتعين على العاملين أن يكونوا قادرين على التفكير بوعي في نتيجة القرارات المتخذة من قبلهم، ويشير (عبد المتعال ورفاعي، 2007، ص117) إلى أن اتخاذ القرار بشكل أخلاقي يتضمن خطوات نموذجية من العمل، وهذه الخطوات هي:

1- على المديرين عند الشروع في تقييم قرار استراتيجي مطروح من وجهة نظر أخلاقية، أن يحددوا الأطراف ذات المصلحة والذين سيتأثرون بالقرار وبأية طريقة سوف يحدث هذا التأثير، والأهم من ذلك فإنهم في حاجة إلى تحديد عما إذا كان هذا القرار المطروح سيؤدي إلى انتهاك حقوق أي من هذه الأطراف أم لا.

2- الحكم على أخلاقيات القرار الاستراتيجي المقترح، وذلك عن طريق المعلومات الناتجة عن الخطوة الأولى، وينبغي أن يوجه هذا التقييم بالعديد من المبادئ الأخلاقية، التي يجب عدم انتهاكها، وربما تكون تلك المبادئ هي التي تم توضيحها في بيان الرسالة للمنشأة أو في أي وثائق أخرى خاصة بها.

3- تكوين هدف أخلاقي، وذلك يعني ضرورة أن تعتزم الشركة إحلال الاعتبارات الأخلاقية فوق أي اعتبارات أخرى، وذلك في الحالات التي فيها انتهاك لحقوق الأطراف ذات المصلحة أو انتهاك المبادئ الأخلاقية الرئيسية، وفي هذه المرحلة ربما تكون المدخلات من الإدارة العليا ذات قيمة، فبدون التشجيع المستمر من قبل مديري المستوى الأعلى فإن مديري المستوى الأوسط، ربما يميلون إلى وضع المصالح الاقتصادية الضيقة للمنشأة فوق مصالح الأطراف ذات المصلحة، وربما يفعلون ذلك من منطلق الاعتقاد أن الإدارة العليا تفضل ذلك الاتجاه.

4- أن تدير المنظمة أعمالها من منطلق السلوك الأخلاقي وبوضوح.

2-9 مصداقية المعلومات المحاسبية

تعرف المصداقية بأنها القدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قِبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة ويتحقق ذلك بتوافر (صدق التمثيل, وقابلية التحقق والحيادية), وترى لجنة المعايير المحاسبية أن خاصية الوثوق بالمعلومة المكملة لخاصية الملاءمة ولتكون المعلومة مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها،

وتمتلك المعلومات خاصية الوثوق إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز (المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، 2011، ص48).

ويعتقد (الشيرازي, 2000, ص196) أنه لكي تتحقق الثقة بالمعلومات المحاسبية يلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، وأنه بالإمكان التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح, وهذا يعني أن تكون هذه المعلومات ذات دقة عالية. فيما يرى (فرنون كام, 2000, ص712) أن التمثيل الصادق هو العنصر الأكثر أهمية الذي يتعلق بمسألة التطابق أو التماثل بين قياس أو وصف ما والحدث أو الشيء الاقتصادي الذي يدعي القياس أو الوصف على أنه يمثله. وأن التمثيل الصادق يعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها (القشي، 2003، ص50).

وفيما يتعلق بإمكانية التحقق (Verifiability) فتعني توافر شرط الموضوعية في القياس العلمي, أي أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين يستطيع التوصل إليها شخص آخر شريطة إستخدام الأساليب في القياس والإفصاح نفسها, حيث إن الدليل القابل للتحقق من صحته والموضوعي قد أصبح عنصرا مهما في المحاسبة وجزءاً تابعاً ضرورياً للتنفيذ الصحيح لوظيفة المحاسبة عند تجهيزها معلومات يمكن الاعتماد عليها, أما الحيادية (Neutrality) فهي أن تكون المعلومات محايدة عندما تكون خالية من التحيز للوصول إلى نتيجة معينة أو سلوك معين, كما تعني تقديم حقائق صادقة دون حذف أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين (الفداغ، 2002، ص54).

ويرى الباحث ضرورة التركيز على أهمية أن تحتوي المعلومات على صفة التمثيل الصادق ليصبح من الممكن الاعتماد عليها، وأن التمثيل الصادق لا يعني درجة تطابق 100% بل درجة تطابق عالية، ولا يوجد اختلاف جوهري بين الواقع والمعلومات الصادرة والسبب في ذلك يرجع إلى تدخل الحكم الشخصي للشخص الذي يقوم بإصدار المعلومات وهو ما يعرف بتحيز الشخص القائم بالقياس، إضافة إلى وجود العديد من الطرق المحاسبية لمعالجة البيانات المحاسبية التي لا تعطي نتائج موحدة وهذا يطلق علية تحيز عملية القياس.

إن تحديد أهداف القوائم المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائـــدة المعلومـــات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين الرئيسين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات. ويقصد بمفاهيم جودة المعلومـــات ومصداقيتها تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيـــدة، هـــذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقيـــيَم نوعيـــة المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة" (الشيرازي، 2000، ص194).

وتحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بهـــا المعلومـــات المحاســـبية المفيدة، أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تـــساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج مـــن تطبيـــق طرق محاسبية بديلة، وفي التمييز بين ما يُعدٌّ إيضاحاً ضرورياً وما لا يُعدٌّ كذلك، ويجب

تقييم فائدة المعلومات المحاسبية على أساس أهداف القوائم المالية التي يتركز فيها الاهتمام على مساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالـــشركات، ويجب أن يوجه المحاسبون اهتمامهم إلى هؤلاء المستفيدين، كما يجب أن تتجه عنايتهم إلى إعداد القوائم المالية التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم.

وتتمثل مصداقية المعلومات المحاسبية في الخصائص التي يجـــب أن تتميـــز بهـــا المعلومات المحاسبية، أو القواعد الواجب اعتمادها من أجل تقييم مستوى مصداقيتها، بحيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القـــائمين علـــى وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القـــوائم الماليـــة فـــي تقيـــيم المعلومات المحاسبية (الشيرازي, 2000, ص194).

ويؤدي التركيز على أهمية القوائم المالية، كمصدر أساسي للحصول على المعلومـــة المحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات، إلى مساعدة المستفيدين الخـــارجيين (مـــساهمين، مستثمرين) في اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بعمليات توظيف الأموال. وحتى يتحقق هذا لابد أن تتصف المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص التي تمثل المعايير التي تحدد من خلالها درجة جودتها. وقد حاولت عدة جهات متخصصة تحديد وتوضـــيح هـــذه الخصائص، غير ما اعتمد عالميا هي الخصائص أو المعايير التي وضعت وتم تعريفها من قبل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي Financial Accounting Standards Board (FASB)، من خلال إصدار المفهوم المحاسبي " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (لطفي، 2005، ص86).

يعرف (القشي، والعبـــادي، 2009، ص15) الخـــصائص النوعيـــة للمعلومـــات المحاسبية بأنها (عبارة عن الصفات الواجب توفّرها في المعلومات المحاسبية المقدمة فـــي القوائم المالية، حتّى تصبح مفيدة لمتخذي القرار أو تصبح معلومات محاسبية ذات جودة)، وفيما يلي أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

1- الملاءمة:

ويقصد بها وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المحاسبية والهدف من إنتاجها. أي قدرة المعلومات المحاسبية على مساعدة المستفيدين الخارجين الرئيسين، الذين يمتلكون جزء من حقوق الملكية في الشركة، من اتخاذ القرارات المتعلقة بالاحتفاظ بالعلاقة الحالية بالشركة أو تغييرها.

وتٌعدٌ الملاءمة من أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات التي يمكن تقديمها لمتخذي القرارات الاستثمارية والإدارية على المستوى الداخلي والخارجي, وقد عرفت لجنة المعايير المحاسبية الملاءمة بأنها " المعلومات التي يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات". وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين, بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية (المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، 2011، ص45).

وعرف (دهمش، 1995، ص12) الملاءمة بأنها " قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات والتأثير عليه أي قدرة المعلومات لإيجاد فرق في اتخاذ القرار"، في حين عرفها (النقيب، 1999، ص242) بأنها " المعلومات التي تعمل

على زيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية، تسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية صنع واتخاذ قرار أدق وأكفأ مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة".

فالملاءمة هي مدى كفاءة التقارير ونجاحها في خدمة مستخدميها, وبقدرتها على توفير المعلومات الكافية والملاءمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة, بحيث تتميز هذه المعلومات بأنها مناسبة لاتخاذ القرارات وأنها تعرض بالشكل الصحيح وتتوافر في الوقت المناسب, ومدى نجاح التقارير في لعب دورها كمصدر للمستثمر يعتمد على درجة الإفصاح عن هذه المعلومات الملائمة (اسكندر، 1999، ص12).

إن المعنى اللغوي للملاءمة يتحقق إذا تفهّم متلقو المعلومات المعنى المقصود من المعلومات, والذي يُعدُّ الهدف الأساسي للمحاسبة وتقتضي الملاءمة وجوب إمكانية الاعتماد على المعلومات بطريقة مفيدة, أو ارتباطها المقيد بالتصرفات أو النتائج المرغوب في تحقيقها. وحسب مجلس معايير المحاسبة فإن المعلومات لكي تكون ملائمة فعليها أن توجد فرقا لأي قرار عن طريق مساعدة مستخدمي الكشوفات المالية في التوصل إلى تنبؤات حول نتائج الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو أنها تؤكد أو تصحح توقعات.

ويرى (البدوي، 2000، ص202) أن الملاءمة من وجهة النظر الاجتماعية على أنها هي المعلومات التي تعكس صورة واضحة لتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية للمشروع في المجالات التي تهم الفئات الاجتماعية التي تقع عليهم هذه التأثيرات فمن ضمنها الحكومة المحلية أو المركزية هي تلك التي تمكنهم من مساءلة المشروع عن تنفيذ ما تفرضه عليه من مسؤوليات ذات تأثيرات في تحقيق بعض الأهداف القومية ".

ويرى الباحث أن الملاءمة هي المعلومات التي تمكن متلقيها من توظيفها بفاعلية بحيث تحقق الغاية المرجوة منها وتساعد على تحقيق الأهداف العامة للمنظمة، حيث إن خاصية الملاءمة تُعدُّ من الخواص النوعية الهامة للمعلومات في اتخاذ القرار. كما أن المعلومات المحاسبية تمثل القاعدة الأساسية التي يرتكز عليها أصحاب القرار, لذلك فهي تتحكم بمصير المنظمات في بعض القرارات لذلك فيجب توخي الحذر في قياس هذه المعلومات ويجب إيصالها إلى متخذي القرار بكل موضوعية وشفافية.

ولأجل تحقيق صفة الملاءمة يجب أن تتوافر الصفات النوعية الفرعية الآتية: (القشي، والعبادي، 2009، ص15-22)

أ- القدرة على التنبؤ (Prediction Value): حيث إن التنبؤ بالمعلومات تعني إعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل في الظروف الطبيعية، وكلما كانت هذه المؤشرات قوية وقريبة من الواقع فإنها تكون أكثر ملاءمة لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة على الأداء المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها.

ب- التغذية المرتدة (القدرة على إعادة التقييم) (Feedback Value) : تُعدُّ التغذية الراجعة أو العكسية من مكونات أي نظام للمعلومات, كذلك فهي من مكونات النظام المحاسبي, وذلك لما تمثله من أهمية على استمرار وتطور المنظمة, فكلما توافرت في المعلومات التي يخرجها النظام سمة الارتدادية, كلما أسهمت في تحسين وتطوير نوعية المخرجات المستقبلية, وكلما زادت قدرة النظام على التكيف مع الظروف المتغيرة باستمرار, أي يؤدي بالنهاية إلى تحسين نوعية وجودة

المعلومات المحاسبية بشكل عام, وكلما زادت من ملاءمة المعلومات لاتخاذ القرارات بشكل خاص.

2- الموثوقية:

وتعرف بأنها أمانة المعلومات والقدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من فبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة، ويتحقق هذا إذا تميزت المعلومـــات المحاســـبية بالخصائص الآتية:

أ- الصدق في التمثيل، أي التوافق بين المعلومات المستمدة من المحاســـبة الماليـــة وبين الواقع. حيث إن التمثيل الصادق هو العنصر الأكثر أهمية الذي يتعلق بمـــسألة التطابق أو التماثل بين قياس أو وصف ما والحدث أو الشيء الاقتصادي الذي يدعي القياس أو الوصف على أنه يمثله. وأن التمثيل الصادق يعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها (القشي، 2003، ص50).

ب- قابلية المراجعة والتحقق (Verifiability) أي إمكانية توصل شخصين مستقلين للنتائج نفسها باستخدام نفس أساليب القياس المحاسبي نفسه والإفصاح. وذلك يعنـــي توافر شرط الموضوعية في القياس العلمي، أي أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين يستطيع التوصل إليها شخص آخر شريطة استخدام الأســـاليب فـــي القيـــاس والإفصاح نفسها, حيث إن الدليل القابل للتحقق من صحته والموضوعي قد أصـــبح عنصرا مهما في المحاسبة وجزءاً تابعاً ضرورياً للتنفيذ الصحيح لوظيفة المحاســـبة عند تجهيزها معلومات يمكن الاعتماد عليها, أما الحيادية (Neutrality) فهـــي أن تكون المعلومات محايدة عندما تكون خالية من التحيز للوصول إلى نتيجة معينة أو

سلوك معين, كما تعني تقديم حقائق صادقة دون حذف أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين (الفداغ, 2002, ص54). ويضيف (الشيرازي, 2000, ص196) أنه لكي تتحقق الثقة بالمعلومات المحاسبية يلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات, وأنه بالإمكان التحقق من سلامتها، وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح, وهذا يعني أن تكون هذه المعلومات ذات دقة عالية.

وترى لجنة المعايير المحاسبية أن خاصية الوثوق بالمعلومة المكملة لخاصية الملاءمة ولتكون المعلومة مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها, وتمتلك المعلومات خاصية الوثوق إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز (المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، 2011، ص48).

وعليه فإن خاصية الموثوقية، أو الثقة بالمعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها، تعني أن أساليب القياس والإفصاح المطبقة لاستخراج النتائج وعرضها هي أساليب موضوعية وأنه يمكن لأشخاص آخرين، مستقلين عن الذين استخدموها في المرة الأولى، إعادة استخدامها للتحقق من تلك النتائج. كما تعني هذه الخاصية بأن المعلومات المقدمة تعطي تصوراً دقيقاً للواقع دون أن يشوبها تحريف قصد التضليل أو أخطاء، كما أن لهذه الخاصية جانباً آخر يتمثل في حيادية المعلومات وخلوها من التحيز (القشي، والعبادي، 2009، ص18)

3- حيادية المعلومات

يرى (القشي، والعبادي، 2009، ص19) أن حيادية المعلومات يقصد بها عدم التحيز، أي تجنب التحيز في عملية القياس (محاولة ترجيح كفة حدث ما على حساب آخر،

بدلا من أن يكون الحدوث متساوي الاحتمال لكلا الحدثين). وكذلك تحيز القائم بعملية القياس، الذي قد يكون مقصودا أو غير مقصود، باعتبار أن المعلومات التي يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها يجب أن تكون نزيهة وخالية من التحيز اتجاه أية نتائج محددة مسبقا. وهذا ما يزيد من حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المسؤولين عن وضع معايير المحاسبة المالية، والمسؤولين عن إعداد القوائم المالية، وذلك فيما يتعلق باختيار أساليب القياس المحاسبي والإفصاح، بحيث يضمن هذا الاختيار تحقيق هدفين هما:

أ- تقديم المعلومات المناسبة ذات العلاقة بالأهداف التي أنتجت من أجلها.

ب- تحقيق أمانة وصدق المعلومات المحاسبية.

4- قابلية المعلومات للمقارنة

تسمح هذه الخاصية بالتعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين أداء الشركة والشركات المماثلة لها في السوق، وذلك خلال فترة زمنية معينة، كما تسمح بمقارنة أداء الشركة ذاتها بين فترة وأخرى. وتكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة، لمن يستخدمها في عملية المقارنة، إذا ما اعتمدت أساليب مماثلة للقياس والإفصاح.

5- التوقيت الملاءم

ويقصد بهذا تقديم المعلومات المحاسبية، لمن يحتاجها، في وقتها، باعتبار أن المعلومات المحاسبية تفقد قيمتها وأهميتها إذا لم تتوفر عند الحاجة لاستخدامها، بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ القرارات التي تبنى على أساسها. علما بأن الفترة الزمنية الفاصلة بين إعداد القوائم المالية والإعلان عنها تُعدُّ ذات أهمية قصوى لمنفعة المعلومات المحاسبية. حيث إنه توجد علاقة وثيقة بين الملاءمة والتوقيت المناسب, إذ إن المعلومات التي يكون

توقيتها مناسباً تؤثر على القرار الذي سيتم تبنيه من قبل متلقـــي المعلومـــة والمعلومـــات الملائمة من صفاتها أنها تؤثر على قرار مستقبل المعلومات والموجهة إليه أيضا, لذلك فإن تقديم المعلومات والتقارير المالية والمحاسبية في الوقت المناسب لمتخذي القرار يُعدُّ دليلا واضحا على كفاءة المحاسب والنظام المحاسبي (القشي، والعبادي، 2009، ص20).

6- قابلية المعلومات للفهم

لا يستطيع مستخدم المعلومات المحاسبية الاستفادة منها إذا لـــم تكـــون واضـــحة ومفهومة بشكل جيد. ويتوقف وضوح المعلومات المحاسبية على طبيعـــة البيانـــات التـــي تتضمنها القوائم المالية وطريقة عرضها، وعلى قدرات وكفاءات من يستخدمها. لذا يتعين على القائمين وضع المعايير المحاسبية، والذين يقومون بوضع القوائم المالية مراعاة ذلـــك حتى يتحقق التواصل الذي يضمن الإبلاغ المحاسبي، أي إبلاغ البيانات التي تحويها القوائم المالية، على اعتبار أن من يستخدموا القوائم المالية، وحتى التقارير التوضيحية المرفقـــة، ليسوا كلهم محاسبين أو لديهم كفاءات علمية في مجال المحاسبة المالية خاصـــة(القـــشي، والعبادي، 2009، ص21).

7- الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل

ويعني هذا أن القوائم المالية التي تعتمد لاتخاذ القـــرارات يجـــب أن تفـــصح عـــن المعلومات ذات الأهمية النسبية كافة. إذ تٌعدُّ أية معلومة أو أي بند ذا أهمية إذا أدى حذفـــه أو عدم الإفصاح عنه أو تقديمه بشكل غير صحيح إلى الإخلال بخاصيتي الملائمة وأمانة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، مما يؤثر سلباً على القرارات المتخذة بناء عليهـــا،

ويتطلب تحقق هذه الخاصية توجيه الاهتمام نحو مستخدمي القوائم المالية، وذلك بمحاولة التعرف على ما يحتاجونه من معلومات (حلوة، 2003، ص167).

وتحدد الأهمية النسبية لكل بند وفقاً لعدة معايير منها أهمية البند كمؤشر لسير وتيرة النشاط، من حيث إدخال تغيرات على الأنشطة القديمة أو استحداث أنشطة جديدة، تغيير أساليب العمل. كما يكون للبند الطابع الكمي وذلك من خلال تحديد حجم البند إلى مؤشر ما مثل نسبة البنود التي تتضمنها قائمة الدخل إلى الدخل المحصل عليه خلال السنة الجارية، أو إلى متوسط الدخل للسنوات الخمس الماضية (بما فيها السنة الحالية). أما فيما يتعلق بقائمة المركز المالي، فيتم تحديد قيمة البنود التي تشملها القائمة بنسبتها إلى حقوق أصحاب رأس المال، أو إلى إجمالي المجموعة التي يقع فيها البند كمجموعة الأصول المتداولة، أو مجموعة الخصوم طويلة الأجل (لطفي، 2005، ص88).

أما بخصوص الإفصاح الأمثل، فهذه الخاصية تساهم في الرفع من منفعة المعلومات المحاسبية المالية لمستخدميها، على أساس أنه يتم التركيز على المعلومات التي يجب إبرازها بشكل خاص نظراً لأهميتها القصوى في القرار المتخذ. إذ من خلال الإفصاح الأمثل تقدم التفاصيل اللازمة لتزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الضرورية عن مختلف الأصول والخصوم، حقوق أصحاب رأس المال، الإيرادات والمصروفات، الأرباح والخسائر، التدفقات النقدية. وحتى تكتمل الصورة تضاف ملاحق توضح من خلالها وجهة نظر الإدارة وشرح حدود استخدامات القوائم المالية (القاضي، 2008، ص128).

وبالتالي فإن نجاح هذه الخاصية يخضع لاختبار درجة أهمية المعلومات واختبار التكلفة الناجمة من الحصول عليها والعائد المترتب على استخدامها، فالإختبار الأول هو

بغرض انتقاء المعلومات الملاءمة والموثوق بها، التي تكون ذات فائدة لمن يستخدمها. أما الإختبار الثاني فالهدف منه هو التركيز في عملية الإفصاح على المعلومات التـــي تزيـــد منفعتها عن تكلفتها، أي ما يحصل عليه من عائد جـــراء اســـتخدام المعلومـــات المنتجـــة والموزعة يفوق التكلفة الناجمة عن عمليتي الإنتاج والتوزيع، أي الإفصاح عموما(القشي، والعبادي، 2009، ص22).

إلى جانب هذه الخصائص أضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB)، مجموعة من الخصائص الثانوية، بمـــا يؤدي إلى الرفع من منفعة المعلومات المحاسبية كالقدرة على التنبؤ والتغذية المرتدة. فكل هذه الخصائص متى ما توفرت في المعلومات المحاسبية المتضمنة بالقوائم الماليـــة مـــن شأنها أن تضمن جودتها وتساهم في الاستفادة منها بخصوص ترشيد القـــرارات المتعلقـــة بالإدارة المالية والمحاسبية. وكذلك تلك المتعلقة بالاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية التي تمتلكها الشركة. غير أن ما يجب الإشارة إليه هو أن جودة المعلومـــات المحاســـبية يعتمد أساسا على عاملين اثنين هما:

1- جودة المعايير المحاسبية المطبقة، والمتمثلة حاليا فـــي المعـــايير المحاســـبية الدولية IFRS، والمطبقة على مستوى الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية.

2- استعداد منتجي وموزعي المعلومات المحاسبية، أي المـــسؤولين عـــن الإدارة المالية والمحاسبية للشركة، على تقديم المعلومات المفيدة وفي الوقت المناسب، أي العمل وفق مبدأ الإفصاح عن المعلومات الأكيدة في التوقيت الملائم.

2-10 الأبعاد المحاسبية للتدقيق وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية

يمكن تحديد الأبعاد المحاسبية للتدقيق في النقاط الآتية:

2-10-1 المساءلة والرقابة المحاسبية

أشار تقرير لجنة Cadbury الصادر عام 1992م، إلـــى أن يقــوم المــساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المسألة، فمجلس الإدارة يقــوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بــدورهم فـــي إبــداء رغبتهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك. بالإضافة إلى ذلك أشار تقرير بنك كريدي ليونيــه في القسم الرابع منه الذي يحمل عنوان المحاسبة عن المسؤولية، بأن دور مجلــس الإدارة إشرافي أكثر منه تنفيذي، وإلى قدرة أعضاء مجلس الإدارة القيام بتدقيق فاعل، كما أشـــار في القسم الخامس منه الذي يحمل عنوان المسؤولية، إلى ضرورة وضع آليات معينة تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين، وكذلك أعضاء مجلــس الإدارة إذا لــزم الأمــر ذلك(فوزي، 2004، ص361).

كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الصادر عام 1999م، أشار في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة، إلى ضرورة المتابعة الفاعلة لــلإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين. يــضاف إلى ذلك أن المعايير التي وضعتها بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003م أشارت إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة فـــي جميــع القــرارات الأساسية للشركة.

2-10-2 الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق:

تشير (أبو العطا، 2003، ص7) إلى أنه من الممارسات السلبية هو ضعف ممارسة المحاسبة والمراجعة وأنها في حاجة إلى المزيد من الدعم للوصول إلي الممارسة السليمة مع إعادة النظر في معايير المحاسبة والتدقيق المطبقة، ولذا فقد تم الأخذ بالكثير من الإجراءات لتسهيل تطبيق الحوكمة التي كان منها إصدار الكثير من معايير المحاسبة الدولية. كما أن تطبيق الحوكمة يحد من الفلسفة الواقعية واستخدام نظرية الوكالة التي تشجع حركة الإدارة في اختبار السياسة المحاسبية، وبالتالي فالحوكمة تعارض الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبية محددة، وتساعد في حسم مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.

2-10-3 دور التدقيق الداخلي:

يساعد المدقق الداخلي بما يقوم به من مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها، وتأكيد فاعلية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية الحوكمة، من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية، وكذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة استقلالها وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة التدقيق (فوزي، 2004، ص362).

2-10-4 دور المدقق الخارجي:

نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية، من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفق

بالقوائم المالية، فإن دور المدقق الخارجي أصبح جوهرياً وفاعلاً في مجال الحوكمة، لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة الاقتصادية، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ويحد من مشكلة الانحراف في الوحدات الاقتصادية (مطير، 2004، ص368).

2-10-5 دور لجان التدقيق:

أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بالحوكمة ضرورة وجود لجان للتدقيق في الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلي تطبيق الحوكمة، بل أشارت إلى أن وجود لجان التدقيق، يمثل أحد العوامل الرئيسة لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالوحدة الاقتصادية. كما تقوم لجان التدقيق بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية، نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات التدقيق الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة علي عملية المراجعة ،علاوة على ذلك يشير بعضهم: إلى أن مجرد إعلان الوحدة الاقتصادية عن تشكيل لجنة للمراجعة كان له أثر على حركة أسهمها بسوق الأوراق المالية (Defond. M., et al, 2007).

2-10-6 تحقيق الإفصاح والشفافية:

يمثل الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأركان الرئيسة التي تقوم عليها الحوكمة، لذا لم يخلُ أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية، خاصة وأنهما من الأساليب الفاعلة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، ويمثلان أحد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الاقتصادية المختلفة، كذلك فإن مبادئ الحوكمة يجب أن تتضمن الإفصاح الدقيق

وفي التوقيت السليم عن الأمور الهامة المتصلة بالوحدات الاقتصادية كافة، وذلــك فيمــا يتعلق بمركزها المالي والأداء المالي والتشغيلي والنقدي لها والجوانب الأخرى المتــصلة بأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العالية (أبو العطا، 2003، ص9).

2-10-7 إدارة الأرباح:

تمارس إدارة بعض الوحدات الاقتصادية سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثيــر مــن الأهداف، مثل الوصول إلى مستوى التنبؤات التي سبق الإعلان عنها أو تجنب الإعــلان عن الأرباح أو الخسائر أو للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثــل المكافآت والعمولات، وبالتالي فإن عملية إدارة الأرباح تعني قيام الإدارة بالتأثير علــى أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهــدف مــن ذلك(Degeorge, et. al, 1999, p:33).

2-10-8 تقويم أداء الوحدات الاقتصادية:

إن من أهمية الحوكمة دورها في زيادة كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية وتدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق، مما يساعدها على التوسع والنمو ويجعلهــا قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة (Winkler, 1998, p:76).

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها، فقد قام الباحث بمسح الدراسات السابقة حول موضوع هذه الدراسة، وتم الاستعانة والإفادة من بعض الدراسات التي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة وتخدم متغيراتها، ومن هذه الدراسات ما يلي:

2-11 الدراسات العربية

1- دراسة (العمودي، 2001) بعنوان: **دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات المساهمة اليمنية.**

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مدى قدرة المدقق الخارجي في اليمن على اكتشاف المؤشرات الباعثة للشك في قدرة الشركة على الاستمرار، وما يقوم به المدقِّق الخارجي في اليمن من إجراءات إضافيَّة في حالة وجود شكوك حول قدرة الشركة على الاستمراريَّة. والتعرُّف على مدى الانسجام بين آراء مدققي الحسابات، والمدراء الماليين في الشركات المساهمة اليمنيَّة فيما يتعلَّق بدور المدقِّق الخارجي في تقييم قدرة الشركة على الاستمراريَّة، بالإضافة إلى الوقوف على أهمِّ ما يواجه مدققي الحسابات الخارجيين في اليمن من مشاكل في عملهم، التي تحدُّ من فاعليَّة تقييم قدرة الشركة على الاستمراريَّة. وتمَّ تطبيق الدِّراسة على عينه مكونة من (90) مدققاً، وأخرى مكَّونة من (63) مديراً مالياً. وتمَّ

توزيع استبانة عليهم، وبعد الحصول على البيانات اللازمة تمَّ تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائيَّة المناسبة.

وأظهرت الدِّراسة أنَّ لدى مدقق الحسابات الخارجي في اليمن القدرة على ملاحظة مؤشرات عدم القدرة على الاستمرار، والتنبيه لها بدرجة مرتفعة، حيث بلغت من وجهة نظر مدقق الحسابات الخارجي، والمدراء الماليين (76.2 %). إنَّ قدرة المدقِّق في اكتشاف مؤشرات الشك يعدُّ أكثر العوامل تأثيراً في تقييم المدقِّق لقدرة الشركة على الاستمراريَّة، حيث بلغت (26.4%). اختلاف آراء مدققي الحسابات، والمدراء الماليين للشركات حول مستوى قدرة المدقِّق على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية الشركات، كما اختلفت الآراء حول مستوى تطبيق المدقِّق للإجراءات اللازمة في حالة الشك في قدرة الشركة على الاستمرار.

2- دراسة أحمد، (2002)، بعنوان: **العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين، والمديرين الماليين، والمستثمرين في الشركات المساهمة العامة، مع تحديد فيما إذا كان هناك اختلاف بين آراء هذه الأطراف الثلاثة، وذلك من خلال توزيع استبانة عليهم، وتوصل الباحث إلى العديد من النتائج حول مستوى مهنة تدقيق الحسابات، وجودة أعمالها ومن أهم هذه النتائج ما يلي:

1- تحرص مكاتب التدقيق على اختيار فريق عمل من ذوي الاختصاص والخبرة المهنية.

2- عدم تفعيل بعض القوانين المهنية المتعلقة بآداب وسلوك المهنة، كالاستقلالية والنزاهة والموضوعية.

3- عدم التزام بعض مكاتب التدقيق بتطبيق نظام الرقابة على جودة أعمال التدقيق، وذلك من خلال إنشاء قسم خاص داخل مكتب التدقيق يهتم بمراقبة سياسات وإجراءات عمليات التدقيق داخل المكتب.

3- دراسة **(حمادة, 2002)**، بعنوان: **دور المراجعة في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية في بيئة الحاسوب.** هدفت الدراسة إلى بيان مدى اهتمام القطاع العام في سورية بأتمتة النظم المحاسبية باستخدام الحاسوب ومشكلات رقابية أخرى تتعلق بالأجهزة والبرمجيات، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج والتوصيات منها:

1- ضرورة توافر الوسيلة المناسبة لدخول المراقب لنظام الحاسوب من أي موقع في سوريا ليسهل عملية الرقابة على الأعمال.

2- بينت أن نظام الحاسوب عبء إضافي على الموظف إلا في حالة الاستغناء عن السجلات والدفاتر والاعتراف بما يسمى بالوثائق الإلكترونية والتوقيع الإلكتروني، وبالتالي فان قدرة الأفراد على التعامل مع الحاسوب ترتبط بمستوى التأهيل لذا لابد من توافر برامج تدريبية مكثفة لتساعد في إتقان التعامل مع الحاسوب والأنظمة المتكاملة للمؤسسات.

4- دراسة فاتح، سردوك، (2004). **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، وتمثيلها بصحة وبعدالة للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وملاءمتها لجميع الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وخلصت إلى عدة نتائج أهمها:

1- إن الوضعية الحالية التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية، ومختلف المساعي الرامية للنهوض بوضعية هذه المؤسسات، وتأهيلها للاستجابة لمختلف التغيرات التي يشهدها الاقتصاد الوطني، تبعث على البحث ومحاولة التطرق إلى مجالات تأهيل هذه المؤسسات في المجال المحاسبي، حيث إن المراجعة على الخصوص تٌعدٌ من أهم آلياته.

2- إن المساعي الدولية للتوحيد والانسجام في أعمال المراجعة والمحاسبة بصفة عامة، أصبحت مطلبا إجباريا في ظل الانفتاح على اقتصاد السوق، وهذا ما يتطلب التحديد الدقيق لمراجعة الحسابات كعلم وكمهنة على المستوى الوطني.

3- إن المتطلبات الحديثة للاقتصاد الوطني وازدياد الطلب على معلومات دقيقة وفاعلة، تكرس الحاجة إلى اعتماد مراجعة الحسابات كوسيلة إثبات لمصداقية هذه المعلومات.

5- دراسة (كراجه، 2004) بعنوان : **مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها.**

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن، والتعرف على الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، ومن ثم تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن تساهم في تطوير تلك الوسائل. ولتحقيق هذه الأهداف، قام الباحث بعمل دراسة ميدانية بواسطة استبانه هدفت إلى معرفة مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن من وجهة نظر كل من: مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على مهنة التدقيق في الأردن. وقد توصل الباحث إلى الاستنتاجات الآتية:

1- وجد أن مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن يتقيدون غالباً بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

2- وجد أن جميع فئات الدراسة اتفقت على أن جميع الوسائل المذكورة في الدراسة تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

3- وجد أن هناك تضارباً في وجهة نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

4- لقد أجمعت فئات الدراسة على أن كلاً من معايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني، تعدان من أهم الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

5- وجد أن هناك تضارباً بين وجهة نظر المدققين من جهة، وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف من جهة أخرى، بما يخص التزام المدققين بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق، حيث يرى المدققون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة، بينما ترى جهات الرقابة والإشراف، ومستخدمو البيانات المالية عكس ذلك.

6- دراسة (جربوع، 2005) بعنوان: **العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي عند أدائه عملية المراجعة،**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي عند أدائه عملية المراجعة، من خلال دراسة تطبيقية أجريت على مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

1- أن الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وحياده واستقلاله في مزاولة المهنة أمر ضروري لنجاح عملية المراجعة، إذ لا يمكن فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال.

2- أن الكفاءة المهنية يجب توافرها في المراجعين ولكن الاستقلال قد لا يتوافر في بعض الحالات، ومنها: تقديم المراجعين للخدمات الإدارية والاستشارية لعميل المراجعة، والمنافسة الشديدة بين مكاتب وشركات المراجعة لاجتذاب العملاء، وتخفيض الأتعاب بدرجة ملحوظة للحصول على العملاء، وطول فترة بقاء المراجع مراجعاً لحسابات العميل لمدة تزيد عمن خمس سنوات، واعتماد المراجع في معظم دخله على عميل واحد، والضغوط التي تمارسها إدارة المنشأة على المراجع للسير في ركابها وتنفيذ أوامرها مما يؤثر سلباً على استقلاله.

6- دراسة (السويطى, 2006) بعنوان: **تطوير نموذج لجـان التـدقيق فـي الـشركات المساهمة العامة الأردنية وتاثيرها في فاعلية واستقلالية المدقق الخارجي.**

هدفت الدراسة إلى تطوير أنموذج لتعزيز دور لجـان التـدقيق فـي الـشركات المساهمة الأردنية, من أجل تدعيم فاعلية واستقلالية المدقق الخارجي, الذي بدوره يـؤدى إلى تحسين جودة التدقيق وزيادة مصداقية القوائم المالية المنشورة, حتى تعزز ثقة المجتمع المالي في هذه البيانات. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

1- تقوم جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية في قطاع البنـوك وشـركات التـأمين بتشكيل لجان تدقيق تصل إلى (100%) في حين وصلت النسبة في شركات الخدمات إلى عام (2005) إلى (85%) من مجموع الشركات في هذا القطاع المدرجة فـي بورصـة عمان, بينما زادت هذه النسبة عن (78%) من مجموع الشركات الصناعية المدرجة فـي البورصة. أما النسبة الإجمالية للشركات التي شكلت لجان تدقيق فقد وصلت إلـى (75%) من مجموع الشركات المساهمة العامة الأردنية المسجلة في وزارة الـصناعة والتجـارة الأردنية.

2- لا تتوفر في لجان التدقيق المشكلة حالياً في الـشركات المـساهمة العامـة الأردنيـة المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية, وإنها شكلت في أغلب الأحيـان مـن أجـل استيفاء متطلبات قانونية وليست لتأدية مهام جوهرية.

3- لا يوجد تأثير هام للجان التدقيق التي تشكل حاليا في الـشركات المـساهمة العامـة الأردنية, في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي في الشركات.

4- هناك شبه إجماع من فئة عينة مكاتب تدقيق الحسابات, برفض المقترحات المتعلقة بأن تقوم لجنة التدقيق بتقييم فاعلية أعمال وأنشطة التدقيق الخارجي في نهاية فترة كل دورة تدقيق, وكذلك هناك شبه إجماع أخر في اعتراض المديرين العامين على عدم الجمع بين مهام رئاسة مجلس الإدارة, ورئاسة أو عضوية لجنة التدقيق ووظيفة المدير العام.

7- دراسة المريش، (2007) بعنوان: **دراسة تحليلية لدور التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين القانونين على تطوير أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور التأهيل العلمي والعملي للمحاسب القانوني، مع الاهتمام بالجانب الأخلاقي في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك على النحو الذي يرقى بمستوى فاعلية وكفاءة الأداء. وفي الجانب العملي، هدفت إلى اكتشاف المشاكل التي تحول دون تطور المهنة، وكذلك العوامل المختلفة التي تساهم في تحقيق تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية. وهي دراسة ميدانية اعتمدت على استقصاء شمل آراء الأكاديميين والممارسين للتعرف على الجوانب المختلفة المرتبطة بمشاكل المهنة وسبل التطوير الملائمة. وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج من أبرزها:

1- إن الجامعات هي المسئول الأول عن التعليم في مجال المحاسبة والمراجعة، ولذا يتوجب عليها أن تعد خططها وبرامجها على النحو الذي يزود الطالب بالمعارف والمعلومات الأساسية، وبما يتساير مع ما يستجد من تطور على فروع المعرفة المختلفة مع مراعاة احتياجات المجتمع، وحيث أن الحصول على شهادة جامعية فقط لا يكفي لممارسة المهنة، وإنما يجب أن يكتسب الممارس الخبرة اللازمة قبل قيامه بالممارسة

العملية. ولذلك لا بد الجهات المسئولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة إلزام حصول طالبي مزاولة المهنة على تدريب مهني لمدة زمنية معينة، لضمان اكتساب الخبرة التي تمكنهم من ممارسة المهنة على الوجه الملائم، وذلك قبل حصوله على الترخيص بمزاولة المهنة.

2- إن عملية تعليم وتدريب المحاسبين القانونيين تتوقف على مدى استعدادهم ورغبتهم في أن يصبحوا محاسبين قانونيين ذوي كفاءة وخبرة، وأن أحد المحاور الهامة لضمان أداء المحاسبين والمراجعين للدور الملقى على عاتقهم على الوجه السليم هو إلمامهم وتمسكهم بأخلاقيات المهنة التي تضمن بقاء المهنة وازدهارها.

2-12 الدراسات الانجليزية

1- دراسة (Citron, David. B,2003)، بعنوان:

United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المراجع والمتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة مراجعة الحسابات. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها:

1- التزام المحاسبين القانونيين في المملكة المتحدة بقواعد السلوك المهني، والنزاهة والموضوعية والاستقلال، بعد أن وجهت الانتقادات إلى مهنة مراجعة الحسابات، وكذلك القضايا المرفوعة ضد مراجعي الحسابات أمام المحاكم.

2- أن الإطار المقترح يتطلب تغيير المفاهيم المتعلقة بالاستقلال بنظام مرن لتقديم أفضل الخدمات للعملاء.

3- أن الإطار المقترح لم يتطرق إلى موضوع الخدمات الإدارية والاستشارية الأخـــرى لهم.

4- بينت هذه الدراسة أهمية بناء نظام للسلوك المهنـــي المتعلـــق بالاســـتقلال والحيـــاد للمراجعين.

2- دراسة (Rezaee, 2003) بعنوان:

Improving Corporate Governance: The Role of Audit Committee Disclosures

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور لجان التدقيق في تحسين الدور الحوكمي المشترك، وقد تكونت عينة الدراسة من المدراء التنفيذيين لشركات الأعمال الأمريكية، وقد اقترحت الدراسة ستة مبادئ إرشادية للحوكمة المؤسسية وهي:

1- يقوم مجلس الإدارة باختيار المدير التنفيذي للشركة (CEO) ويتولى مراقبة أنشطته والأنشطة التنفيذية للإدارة التنفيذية العليا.

2- الإدارة هي المسؤولة عن تنفيذ العمليات التشغيلية للشركة بطرق أخلاقية فاعلة بهدف خلق القيمة للمساهمين.

3- الإدارة هي المسؤولة عن تحضير البيانات المالية تحت إشراف مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، بحيث تعرض بعدالة المركز المالي للشركة في تاريخ معين ونتائج عملياتها عن فترة محددة.

4- يرتبط مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق بمؤسسة تدقيق مستقلة للقيام بأداء أعمال تدقيق البيانات المالية للشركة.

5- يجب أن تحافظ مؤسسة التدقيق على استقلالها الحقيقي والظاهري وتدير أعمال التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) وتقوم بتبليغ مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق، عن أي اهتمامات تتعلق بجودة ونزاهة عملية الإبلاغ المالي.

6- تقع مسؤولية التعامل مع الموظفين بعدالة ومساواة على عاتق الشركة.

3- دراسة (Ferdinand A. Gul, 2003)، بعنوان:

Banker's Perception of Factors Affecting Auditor's Independence",

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على آراء البنوك في العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي، وقد بينت نتائج الدراسة ما يلي:

1- أن قيمة القوائم المالية المدققة تعتمد على استقلال المراجعين عن عملائهم الذين يقومون بمراجعة حساباتهم، وعلى المراجعين أن يكونوا مستقلين في الحقيقة، كما يجب أن يكونوا مستقلين في المظهر أيضاً عند تقديم خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى وذلك لإرضاء مستخدمي القوائم المالية.

2- إن الاستقلال في المظهر للمراجعين نال اهتماماً كبيراً من جانب مستخدمي القوائم المالية أكثر من اهتمامهم بالاستقلال الحقيقي، ومن نتائج الدراسة تبين أن هناك عوامل تؤثر على استقلال المراجع الخارجي، منها الوضع المالي للعميل، وتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية له، والمنافسة بين المراجعين لاجتذاب العملاء، وحجم منشأة المراجع.

4- دراسة (Fraser et al, 2004)، بعنوان:

Illegal acts and the auditor

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى إدراك مراقبي الحسابات لمعيار المراجعة البريطاني رقم 120، الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة سنة 1995(APB,1995)، الذي يوفر الإرشادات اللازمة لمراقب الحسابات عن الأحداث غير القانونية للعميل، وقد تم الاعتماد على المقابلات الشخصية وقوائم الاستقصاء مع 43 مراقب حسابات بالمملكة المتحدة، وبعد تجميع وتحليل البيانات المجمعة، خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي:

1- تقييم مراقبي الحسابات لإدراكهم عن مقدرتهم وحاجاتهم في ظل الممارسة الحالية لكشف الأحداث غير القانونية كان أقل بشكل هام من إدراكهم المطلوب لاكتشاف مثل هذه الأحداث.

2- إجماع مراقبي الحسابات يبدوا أنه اعتبار هام في تشكيل المعيار وهذا الاتساق مع وجهة نظر معايير المراجعة يعد تعزيز للممارسة المهنية.

3- مستويات الإجماع تفاوتت ومالت إلى أن تكون أقل في حالة الأحداث غير القانونيــة الأقل أو تلك الأقل ارتباطاً بالقوائم المالية، على العكس كان الإجماع كبيراً بالنسبة للأحداث غير القانونية المألوفة، أو المرتبطة بشكل مباشر بالسجلات المحاسبية، أو القوائم المالية.

5- دراسة (Rezaee, 2004)

Restoring Public Trust in the Accounting Profession by Developing Anti-fraud Education, Programs, and Auditing

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الطرق التي تساعد علي استعادة ثقة المجتمع (مستخدمي القوائم المالية) في القوائم المالية ومهنة المراجعة في المجتمع الأمريكي، خاصة بعد تفاقم مشكلة تعدد حالات الغش المالي وما تبعها من أثار سلبية على أسواق المال في الفترة الأخيرة. وذلك من خلال دراسة نظرية تحليلية للعديد من الدراسات والتنظيمات المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة، لأن ثقة المجتمع في أحكام مراقبي الحسابات وسمعتهم تلعب دور هام في وظيفة المحاسبة والمراجعة كخدمة مضيفة للقيمة، من خلال إضفاء الثقة على القوائم المالية المنشورة. وفيما يلي أهم ما جاء بهذه الدراسة من نتائج:

1- ضعف ثقة المجتمع في التقارير المالية المنشورة ومهنة المراجعة يرجع إلي تعدد حالات الغش المالي بالقوائم المالية للشركات العامة (المسجلة بالبورصة)، وما تبع ذلك من إفلاس العديد من هذه الشركات.

2- استعادة هذه الثقة مرة أخرى يتطلب جهود واعية ومدروسة لكل الأطراف الآتية: المشرعين، المنظمين، الجهات المسئولة عن إصدار معايير المراجعة، مجتمع الأعمال، مهنة المحاسبة.

6- دراسة (Jeffery et al, 2005) بعنوان:

Independence, objectivity and the Canadian CA profession

هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على تساؤلين في أحد أهم مجالات مهنة المراجعة، وهما متى وكيف جاء مفهوم الاستقلال والموضوعية ليسيطر على الحديث الأخلاقي في مهنة المحاسبة، وبصفة خاصة في بيئة ممارسة مهنة المراجعة بكندا. وفيما يلي أهم النقاط التي خلصت إليها الدراسة:

1- قبل العشرينات من القرن الماضي لم يكن هناك أي حديث عن مفهومي الاستقلال والموضوعية للمهتمين بمهنة المراجعة، وفي أواخر النصف الأول من القرن الماضي "1911-1944" استمر هاذيين المفهومين من ضمن أهم المزايا الأخلاقية التي يجب أن تتوافر في ممارس المهنة، وفي نهاية تلك الفترة أصبحا لا غنى عنهما في الممارسة. وخلال الفترة من 1945-1959 تم التخلي من الحديث عنهما في سياق أخلاقيات المهنة، حيث تم التركيز على الاستقلال والموضوعية بشكل متزايد.

2- خلال الفترة التالية ظهر ما يسمى بفشل القبول الأطلسي، الذي حفز علي مناقشة استقلال مراقب الحسابات والتمييز بين الاستقلال في الظاهر وفي الواقع. وخلال آواخر الفترة السابقة ظهرت علي ساحة المهنة ما يسمى بفجوة التوقعات وأن استقلال مراقب

الحسابات قد يكون هو السبيل لسد هذه الفجوة، تلها سنة 1980 أنشطة صنع–الخيال سادت مع مفهومي الاستقلال والموضوعية اللذين تم تمثيلهما كأسس تاريخية للمحاسبة العامـــة. كما أن الأحداث الخارجية شجعت التحول إلى الأفكار العلمية الشرعية بشكل متزايد عـــن الاستقلال والموضوعية، التغيرات السكانية الداخلية قادت إلى تعمـــيم المهنـــة. ويقتـــرح التجميع الثابت أو خلط الاستقلال والموضوعية أن هذه المصطلحات تمّ فهمهـــا بواســـطة معظم المساهمين في الحديث الأخلاقي ليس طبقاً لقاموسهم الأساسي أو تعريفات الـــسلوك المهني، لكن طبقاً للمدى الكامل لتجميع وربط المفاهيم. وهذه المفـــاهيم المرتبطـــة ربمـــا تختلف لكل فرد، مجتمع، مهنة.

7- دراسة (Thomas, et.. al, 2009)

Increase Your Fraud Auditing Effectiveness by being Unpredictable

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح مجموعة من الطرق التي تساعد مراقب الحـــسابات لزيادة فعالية المراجعة، واعتمدت الدراسة على المنهج النظري التحليلي لمعايير المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى اقتراح (17) طريقة تساعد مراقب الحسابات لزيادة فعالية عمليـــة المراجعة، وأن تطبيق هذه الطرق يكون لها جانب أخر وهو التكلفة المحتملة لتطبيق هـــذه الطرق، والتي من أهم مظاهرها وقت تخطيط إضافي للمراجعة، وزيـــادة وقـــت تـــدريب مراقب الحسابات، ووقت مراجعة إضافي لأداء الإجراءات، وتكلفة توظيف مستـــشارين،

والتوقف المحتمل لعمليات عميل المراجعة، والوقت الإضافي لتنسيق أنشطة المراجعة مثل الملاحظات غير المتوقعة.

8- دراسة، (Tucker, 2011)، بعنوان:

An E-Risk Primer (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة في ضوء اهتمام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، أجريت الدراسة على عينة عشوائية من الشركات الصناعية في الولايات المتحدة. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

1- أن تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركات تؤثر على كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية الخمسة، من بيئة الرقابة وتقدير الخطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمراقبة.

2- أن المعيار ساس رقم (94) يتطلب من المراجع ضرورة الحصول على فهم كافٍ للرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة، كما جاء فيها أن على المراجع تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة الداخلية وتقييم خطر الرقابة الداخلية عند الحد الأدنى وتنفيذ الاختبارات الجوهرية، وقيام المراجع بالتخطيط للاختبارات الجوهرية فقط، يحقق رضا المراجع نتيجة فعّالية هذا المنهج.

3- أن نظام تكنولوجيا المعلومات يتضمن رقابة داخلية خاص بالحسابات الهامة، وعلى المراجع ضرورة القيام بوصف خصائص الرقابة العامة والتطبيقية لما لها من أهمية في تنفيذ مهام عملية المراجعة، وعند تصميم اختبارات الرقابة الإلكترونية قد يحتاج المراجع الحصول على أدلة إثبات عن مدى كفاءة الرقابة المتعلقة بالمزاعم بشكل مباشر وأخرى بشكل غير مباشر كما في الرقابة العامة.

4- يجب أن يتوافر في المراجع مهارات متخصصة لفهم تأثير تكنولوجيا المعلومات على المراجعة، وعلى نظام الشركة محل المراجعة، كما يجب أن يحصل المراجع على المساعدة ممن لديهم المهارات المطلوبة عند الحاجة.

5- أن الإجراءات التي تمكن المراجع من فهم الإجراءات الإلكترونية واليدوية التي تستخدمها الشركة لإعداد القوائم المالية، ومن هذه الإجراءات إدخال المجاميع للأستاذ العام، تسجيل ومعالجة مدخلات دفتر اليومية في دفتر الأستاذ من عمليات مالية عادية وغير عادية وتعديلاتها.

2-13 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتضح مميزات الدراسة الحالية من خلال مقارنتها مع الدراسات السابقة وكما هو مبين بالجدول الآتي رقم (2-1):

جدول (2-1)

مميزات الدراسة الحالية

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
الأهداف	إن أغلب هذه الدراسات هدفت إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة التدقيق وفاعليته، وكذلك دور لجان التدقيق في تحسين الدور الحوكمي المشترك	هدف الدراسة الحالية هو التعرف على أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي.
الموضوعات	ركّزت على دراسة الأسس النظرية والجوانب العملية في تدقيق الحسابات وتحليلها وتفسيرها	ركزت على دراسة بعض الأبعاد المهنية المتعلقة بعمل المدقق مثل الكفاءة المهنية والاستقلالية والنزاهة والشفافية وكذلك الالتزام بقواعد السلوك المهني
مجتمع الدراسة	تكوّن المجتمع من المدققين، والمديرين الماليين، والمستثمرين، ومراقبين ماليين ومحاسبين في الشركات المبحوثة	تكون المجتمع من العاملين في الدائرة المالية في بيت الزكاة الكويتي
المنهجية	دراسات وصفية واستكشافية بحثت في التدقيق والمعلومات المحاسبية	دراسة ميدانية بحثت في جوانب العمل المحاسبي في بيت الزكاة الكويتي
نوع المنظمات المبحوثة	تم إجراء الدراسات السابقة على منظمات من القطاعين العام والخاص والشركات المساهمة	تم إجراء الدراسة الحالية على القطاع العام وتحديدا في بيت الزكاة الكويتي
بيئة الدراسة	أجريت في بيئات مختلفة شملت دولاً عربية مثل الأردن والجزائر وفلسطين واليمن وسوريا ودولاً غربية مثل أمريكيا وبريطانيا وكندا	تم إجراءها في دولة الكويت وتحديدا في بيت الزكاة الكويتي

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

3-1 منهج الدراسة

3-2 مجتمع الدراسة والعينة

3-3 أداة الدراسة

3-4 صدق أداة الدراسة وثباتها

3-5 المعالجة الإحصائية

3-6 أساليب جمع البيانات والمعلومات

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

تتضمن المنهجية وصفا لمجتمع الدراسة والعينة وأداة الدراسة وثباتها وصدقها، كما تضمن إجراءات الدراسة والمعالجة الإحصائية وأساليب جمع البيانات.

3-1 منهج الدراسة

تُعدُّ هذه الدراسة من الدراسات الميدانية، التي اتبع فيها الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي بالتطبيق على بيت الزكاة الكويتي، بهدف التعرف على أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، إذ تم دراسة البيانات وتحليلها ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس، وذلك بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة وتوصياتها.

3-2 مجتمع الدراسة والعينة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي وفروعه البالغ عددها 27 فرعاً، والملحق رقم (1) يبين المعلومات التعريفية بمجتمع الدراسة.

أما بخصوص عينة الدراسة فقد تم اختيار المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي، الذين يمارسون العمل المحاسبي بمختلف مستوياتهم الوظيفية، والبالغ عددهم (83) مديراً مالياً ومحاسباً ومدققاً داخلياً. حيث تم توزيع الاستبانات على جميع هؤلاء وبطريقة المسح الشامل, ويوضح الجدول رقم (3−1) الإطار العام للدراسة ومجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي والنسب المئوية من إجمالي عدد الاستبيانات الموزعة.

الجدول (3−1)

مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

مجتمع الدراسة	الاستبيانات الموزعة		الاستبيانات المستردة		الاستبيانات الصالحة للتحليل	
	العدد	النسبة%	العدد	النسبة%	العدد	النسبة%
بيت الزكاة الكويتي	83	%100	70	%84.3	66	%79.5

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

وقد تم توزيع (83) استبانة، وتم استرداد (70) استبانة بنسبة (84.3%) من إجمالي عدد الاستبانات المرسلة، وبعد فرزها تم استبعاد (4) استبانات منها لعدم اكتمال تعبئتها أو بسبب العشوائية أثناء التعبئة، وبذلك استقرت العينة على (66) مستجيباً.

3-3 أداة الدراسة

قام الباحث بتصميم استبانة غطت جميع فرضيات الدراسة، وتم بعد ذلك عرضها على ذوي الخبرة والاختصاص وهيئة محكمين للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وتأكيداً على أن الباحث قد عمل على قياس ما يجب قياسه وللوصول إلى مستوى عالٍ من الصدق الداخلي في الدراسة، قام بإرفاق تقرير وافٍ تضمن مشكلة الدراسة وأهدافها وبعد استرجاع الاستبانات قام الباحث بإجراء التعديلات المقترحة من المحكمين والأساتذة المختصين قبل توزيعها على عينة الدراسة. والملحق رقم (2) يبين نموذج الاستبانة كما تم توزيعه على المحكمين.

3-4 صدق وثبات الأداة

قام الباحث باستخدام استبانة مكونة من جزأين رئيسين هما:

1- **الجزء الأول:** خصص للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين من المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي.

2- **الجزء الثاني:** وخصص للعبارات التي غطت متغيرات الدراسة، التي تتمثل في أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، واستخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي، وحسب درجات مستوى الملاءمة والأهمية النسبية للوسط الحسابي وكما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول (3-2)

مقياس الأهمية النسبية للوسط الحسابي

مستوى الملاءمة	مرتفعة	متوسطة	منخفض
الأهمية النسبية للوسط الحسابي	3.67 إلى 5	2.34- اقل من 3.66	1- اقل من 2.33

أما الأساس الإحصائي الذي اعتمد عليه الباحث في التعليق على الأهمية النسبية للوسط الحسابي فقد حدد الباحث هذه المستويات بناءً على المعادلة الآتية:

طول الفئة = (الحد الأعلى للبديل – الحد الأدنى للبديل)/ عدد المستويات

(5-1)/3 = 4/3 = 1.33. وبذلك تكون المستويات كالتالي:

المنخفض من (1)- أقل من (2.33).

المتوسط من (2.34) – (3.66).

المرتفع من (3.67) إلى (5).

كما قام الباحث بإخضاع الاستبانة لاختبارات عدة هي:

1- اختبار الصدق الظاهري: تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من أساتذة الجامعات الأردنية للحكم على مدى صلاحيتها أداة لجمع البيانات، وبعد استرجاع الاستبانات قام الباحث بإجراء التعديلات المقترحة من المحكمين قبل أن يتم توزيعها على عينة الدراسة، ويبين الملحق رقم (2) أسماء محكمي الاستبانة.

2- اختبار ثبات الأداة: وللتأكد من مدى صلاحية الاستبانة أداة لجمع البيانـات اللازمـة للدراسة الحالية تم اختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام معامل كرونباخ ألفا, وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب معيار كرونباخ ألفا (92.63 %) وهي نسبة ممتازة لاعتماد نتائج هذه الدراسة، والجدول رقم (3-3) يوضح معاملات الثبـات لمتغيرات الدراسة.

الجدول (3-3)

قيمة معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة

تسلسل الفقرات	المتغير	كرونباخ ألفا
1-10	الكفاءة المهنية للمدقق	% 90.6
11-19	استقلالية المدقق	% 92.22
20-28	نزاهة المدقق	% 92.03
29-37	قواعد السلوك المهني	% 91.04
38-49	تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية	% 91.83
1-49	**المعدل العام للثبات**	**% 92.63**

3-5 المعالجة الإحصائية

بعد أن أنهى الباحث عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة حول متغيرات هـذه الدراسة تم ترميزها وإدخالها إلى الحاسب الآلي لاستخراج النتائج الإحـصائية، إذ تمـت الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلـوم الاجتماعيـة (SPSS) لمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانيـة للعينـة المبحوثـة، وبالتحديد فإن الباحث قد استخدم الأساليب الإحصائية التالية:

1- **مقاييس النزعة المركزية:** مثل الوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية، وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ولتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة، وكذلك الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.

2. **تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression)** وذلك من أجل اختبار تأثير كل متغير مستقل من المتغيرات المعتمدة في الدراسة الحالية في المتغير التابع وهو تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي.

3. **اختبار تحليل التباين الأحادي (Anova):** وذلك لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة بين مجموعة من المتغيرات المستقلة والمتغير التابع التي تعزى لخصائص العينة المبحوثة.

4. **اختبار ألفا كرونباخ:** وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

3-6 أساليب جمع البيانات والمعلومات

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات هما المصادر الأولية والمصادر الثانوية وكما يلي:

البيانات الثانوية: وهي البيانات التي تم الحصول عليها من المصادر المكتبية ومن المراجعة الأدبية للدراسات السابقة من أجل وضع الأسس العلمية والإطار النظري لهذه الدراسة مثل:

1- كتب المحاسبة خاصة التي تبحث في التدقيق والمعلومات المحاسبية والتقارير المالية.

2- الإحصاءات الرسمية الصادرة عن سوق الأوراق المالية الكويتي.

3- المواد العلمية التي تبحث في التدقيق والمعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية.

4- رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه التي تبحث في التدقيق والمعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية.

5- الدوريات المتخصصة والنشرات التي كتبت حول موضوع الدراسة.

البيانات الأولية: وهي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال تصميم استبانة خاصة لموضوع هذه الدراسة، غطت كل منها كافة الجوانب التي تناولها الإطار النظري والتساؤلات والفرضيات التي استندت عليها الدراسة، إذ تم توزيع الاستبانات على عينة الدراسة من خلال الباحث شخصيا.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية

4-1 خصائص عينة الدراسة

4-2 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

4-3 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

4-4 نتائج تحليل التباين الأحادي (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة وفقا للعوامل الديموغرافية للعينة المبحوثة

الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية

بعد أن انتهت عملية جمع المعلومات اللازمة للدراسة بواسطة أداتها تم إدخالها إلى جهاز الحاسوب، وتم تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، إذ تم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة وكما يلي:

1- تم دراسة الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة بإيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من العبارات الواردة باستبانة الدراسة.

2- تم اعتماد اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لاختبار الفرضيات، وذلك بحساب قيم T التي تقيس إمكانية وجود تأثير لكل متغير مستقل على المتغير التابع، وتشير قاعدة القرار للاختبار على رفض الفرضية العدمية Ho وقبول الفرضية البديلة Ha إذا كانت قيم (T) المحسوبة أكبر من قيمتهما الجدولية وذلك عند مستوى معنوية (.Sig) 5%، ومستوى ثقة 95 %، كما تم احتساب معامل التحديد المتعدد (R^2) Coefficient Of Multiple Determination الذي يمثل نسبة التباين في متغير الدراسة التابع، والذي يمكن تفسيره من قبل المتغيرات المستقلة ويقيس قوة العلاقة في نموذج الانحدار (Malhotra, 2004, p:452).

4-1 خصائص عينة الدراسة

تم اختيار مجموعة من المتغيرات الشخصية والوظيفية للمديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي، من أجل بيان بعض الحقائق المتعلقة بهؤلاء العاملين، إذ قام الباحث باستخراج التكرارات والنسب المئوية للأسئلة الخاصة بهذه المتغيرات باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي وفقا لما تم الحصول عليه من إجابات عينة الدراسة، وتبين النتائج في الجداول التالية خصائص أفراد عينة الدراسة، من حيث (العمر، المؤهل العلمي، الدخل الشهري، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية)، وتبين النتائج الواردة في الجداول التالية خصائص أفراد عينة الدراسة، وهي كما يلي:

4-1-2 العمر

جدول (4- 1)

توزيع عينة الدراسة حسب العمر

الفئات والمسميات	النتائج	
	التكرار	النسبة%
25 سنة فأقل	2	3.1
26 سنة- 35 سنة	20	30.3
36 سنة- 45 سنة	29	43.9
46 سنة فأكثر	15	22.7
المجموع	**66**	**%100**

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4-1) أن أعمار النسبة الأعلى مــن عينــة الدراسة يتركزون في الفئة التكرارية (36 سنة- 45 سنة) وشكلوا ما نسبته 43.9 % من إجمالي حجم العينة، ثم الفئة التكرارية (26 سنة- 35 سنة) وشكلوا ما نسبته 30.3 % من إجمالي حجم العينة، ثم الفئة التكرارية (أكثر من 46 سنة) وشكلوا ما نسبته 22.7 % من إجمالي حجم العينة.

4-1-2 المؤهل العلمي

جدول (4- 2)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الفئات والمسميات	النتائج	
	التكرار	النسبة%
دبلوم متوسط	14	21.2
بكالوريوس	36	54.6
ماجستير	11	16.6
دكتوراه	5	7.6
المجموع	**66**	**%100**

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4- 2) أن حملة الشهادة الجامعية الأولى (البكالوريوس) هم الأكثر في عينة الدراسة إذ بلغت النسبة (54.6) في المائة من إجمالي حجم العينة المبحوثة، ثم جاء حملة الدبلوم المتوسط وبنسبة بلغت (21.2) في المائة، ثم جاء حملة درجة الماجستير وبنسبة بلغت (16.6) في المائة، وأخيرا جاء حملة شهادة

الدكتوراه وبنسبة بلغت (7.6) في المائة، وبدراسة هذه الخاصية فإننا نلاحظ ارتفاع مستوى التحصيل العلمي لدى عينة الدراسة من المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي بسبب زيادة الاهتمام المتقدم للتعليم في الكويت.

4-1-3 الدخل الشهري

جدول (4- 3)

توزيع عينة الدراسة حسب الدخل الشهري

الفئات والمسميات	**النتائج**	
	التكرار	**النسبة%**
اقل من 1000 دينار	4	6.1
1000 اقل من 1500 دينار	27	40.9
1500 دينار اقل من 2000 دينار	26	39.4
أكثر من 2000 دينار	9	13.6
المجموع	**66**	**%100**

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4-3) إن غالبية المستجيبين في عينة الدراسة هم من ذوي الدخول الشهرية التي تقع ما بين (1000 دينار اقل من 1500 دينار) وبنسبة بلغت 40.9 % من إجمالي حجم العينة، ثم جاء ذوو الدخول الشهرية ما بين (1500 أقل من 2000 دينار) وبنسبة بلغت 39.4 %، فيما بلغت نسبة ذوو الدخول

الشهرية أكثر من 2000 دينار وبنسبة بلغت 13.6 % وأخيرا جاء ذوو الدخول التي تقل عن 1000 وبنسبة بلغت 6.1 % من إجمالي حجم العينة الذين ربما يكون من الموظفين الكبار في بيت الزكاة، وتفسر الأرقام الواردة في الجدول السابق الواقع الذي يعيشه غالبية العاملين في دولة الكويت حيث زيادة مستوى الدخل.

4-1-4 المسمى الوظيفي

جدول (4- 4)

توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

الفئات والمسميات	النتائج	
	التكرار	النسبة%
مدير مالي	8	%12.1
مدقق داخلي	16	%24.3
محاسب	24	%36.4
مدير حسابات	9	%13.6
رئيس قسم محاسبة	9	%13.6
المجموع	**66**	**%100**

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4-4) أن النسبة الأكبر من مجتمع الدراسة هم ممن مسماهم الوظيفي محاسب وبلغت النسبة (36.4%) ثم يليهم مدقق

داخلي وبنسبة بلغت (24.3%) ثم يليهم مدير حسابات ورئـيس قـسم المحاسـبة وبنسبة بلغت (13.6%)، وأخيرا جاء مدير مالي وبنسبة (12.1 %). وتعطي هذه النتائج مؤشر على توزيع طبيعي ينطلق من القاعدة التي تضم العدد الأكبـر مـن الموظفين في هذا المجال في وظيفة محاسب حتى إذا وصلنا إلى قمة الهرم وجدنا عددا اقل من الموظفين في المسمى الوظيفي مدير مالي.

4-1-5 الشهادات المهنية

الجدول رقم (4-5)

توزيع العينة حسب الشهادات المهنية

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
CFA	11	% 16.7
CISA	10	% 15.1
CMA	7	% 10.6
CPA	16	% 24.4
CIA	8	% 12.1
لا يحمل شهادة	14	% 21.1
المجموع	**66**	**100**

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4-5) إن أغلب عينة الدراسة من المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي, يحملون شهادات مهنية في التدقيق, إذ بلغ عدد المستجيبين الذين يحملون شهادة CPA (المحاسب القانوني المعتمد) 16 مستجيباً وبنسبة 24.4 % فيما شكل المستجيبون الذين يحملون شهادة CFA (المحلل المالي المعتمد) نسبة 16.7 % إذ بلغ عددهم 11

مستجيباً، فيما كان هناك 10 مستجيبين يحملون شهادة في CISA (مدقق نظم المعلومات المعتمد) وبنسبة بلغت 15.1 % من إجمالي حجم العينة، فيما بلغ الذين يحملون شهادة CIA (المدقق الداخلي المعتمد) 8 مستجيبين وبنسبة 12.1 %, في حين بلغ الذين لا يحملون أي تأهيل مهني 14 مستجيباً. وهذا مؤشر على أن تأهيل المحاسبين يمنحهم ميزة إضافية في القدرة على التعامل مع الأرقام المحاسبية.

4-2 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

4-2-1 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغير المستقل الأول (ما مدى تأثير كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية)

تم التعرف على إجابات عينة الدراسة على هذا المتغير وفق مقياس ليكرت الخماسي، الذي يتكون من خمس نقاط (تؤثر جدا 5، تؤثر 4، لا أرى 3، لا تؤثر 2، لا تؤثر نهائيا 1) والجداول التالية تبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية التي تم التوصل إليها والأهمية النسبية لكل عبارة.

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4- 6) مدى تأثير كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة على الأسئلة المخصصة في الاستبانة.

ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط الحدود التي اعتمدتها الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية، وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، وأن هناك تأثيراً لكفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي.

الجدول رقم (4-6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمتغير المستقل الأول (تأثير كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية)

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
1	قدرة مدقق الحسابات على تحسين العمل وإتقانه	3.64	.686	9	متوسطة
2	الدراية التامة والمعرفة الجيدة لدى مدقق الحسابات	3.61	.699	10	متوسطة
3	المؤهل العلمي المناسب لمدقق الحسابات	3.88	.672	6	مرتفعة
4	قيمة وكفاءة عمل مدقق الحسابات والموازنة بين المصالح	3.85	.735	7	مرتفعة
5	قدرة المدقق على التقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية	3.78	.613	8	مرتفعة
6	الدورات (داخلية أو خارجية) التي يحصل عليها مدقق الحسابات	3.97	.672	4	مرتفعة
7	قدرة المدقق على تأدية مسئولياته المهنية على أكمل وجه	4.16	.613	1	مرتفعة
8	الخبرة الفنية المناسبة لمدقق الحسابات	4.10	.760	3	مرتفعة
9	قدرة المدقق على استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها الاستخدام الأمثل	3.94	.735	5	مرتفعة
10	قدرة المدقق على أداء مسئولياته المهنية بكفاءة وإخلاص	4.11	.663	2	مرتفعة
	كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية	**3.90**	**.684**		**مرتفعة**

وقد تم معالجة هذا المتغير من خلال عشرة عبارات حققت وسطا حسابيا عاما (3.90) بانحراف معياري عام (.684) وبما أن المتوسط الحسابي العام يقع أكبر من (3) فيمكن القول بأن تأثير كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي كانت بدرجة مرتفعة. ويلاحظ من الجدول تأثير قدرة المدقق على تأدية مسئولياته المهنية على أكمل وجه جاءت في المرتبة الأولى، إذ حققت وسطا حسابيا قدره (4.16) وبانحراف معياري (.613)، تلاها تأثير قدرة المدقق على أداء مسئولياته المهنية بكفاءة وإخلاص بوسط حسابي (4.11) وبانحراف معياري (.663).

ثم جاء بالمرتبة الثالثة تأثير الخبرة الفنية المناسبة لمدقق الحسابات، إذ حققت وسطا حسابيا (4.10) وبانحراف معياري (.760)، وبعدها جاء تأثير الدورات (داخلية أو خارجية) التي يحصل عليها مدقق الحسابات في المرتبة الرابعة وبمتوسط حسابي (3.97) وبانحراف معياري (.672). وفي المرتبة الخامسة جاء تأثير قدرة المدقق على استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها الاستخدام الأمثل بمتوسط حسابي (3.94) وبانحراف معياري (.735)، وقد جاءت الفقرة رقم (2) التي تنص على " الدراية التامة والمعرفة الجيدة لدى مدقق الحسابات " في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.61) وبانحراف معياري (.699)، والجدول السابق يظهر بقية النتائج فيما يتعلق بالمتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها.

ويرى الباحث أنه بالرغم من تأثير كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية، إلا أن الدراية التامة والمعرفة الجيدة لدى مدقق الحسابات أظهرت متوسطاً حسابياً متوسطا وأقل من بقية العبارات، وهذا يستدعي القيام بتحسين كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية، والعمل على زيادة قدرة مدقق الحسابات على إتقان العمل الذي يؤديه لقيامه بمسئولياته المهنية على أكمل وجه.

4-2-2 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغير المستقل الأول (ما مدى تأثير استقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية)

تم التعرف على إجابات عينة الدراسة على هذا المتغير وفق مقياس ليكرت الخماسي، الذي يتكون من خمس نقاط (تؤثر جدا 5، تؤثر 4، لا أرى 3، لا تؤثر 2، لا تؤثر نهائيا 1) والجداول التالية تبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية التي تم التوصل إليها والأهمية النسبية لكل عبارة.

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4- 7) مدى تأثير استقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة على الأسئلة المخصصة في الاستبانة.

ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من المتوسط الافتراضي التي اعتمدتها الدراسة عند التعليق على المتوسطات

الحسابية، وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، وأن هناك تأثيراً لاستقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي.

الجدول رقم (4- 7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمتغير المستقل الثاني (تأثير استقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته)

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
11	وجود علاقات تفتقد للموضوعية والاستقلال عند قيام مدقق الحسابات بأعماله	3.26	.798	9	متوسطة
12	عدل مدقق الحسابات في تقديم المعلومات	4.16	.741	2	مرتفعة
13	قدرة مدقق الحسابات على مراعاة توازن المصالح	4.36	.657	1	مرتفعة
14	تأثيرات وضغوط العمل	3.73	.837	6	مرتفعة
15	الحيادية والبعد عن أي تأثيرات جانبية	3.75	.865	5	مرتفعة
16	التمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال	3.29	.798	8	متوسطة
17	وجود مصالح متعارضة لدى مدقق الحسابات	3.90	.694	3	مرتفعة
18	التزام مدقق الحسابات بحيادية تفكيره	3.87	0.719	4	مرتفعة
19	وجود علاقات مالية بين مدقق الحسابات والإدارة وقبول الهدايا	3.59	.877	7	متوسطة
استقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته		**3.76**	**.776**	**مرتفعة**	

تم معالجة هذا المتغير من خلال تسع عبارات حققت متوسطا حسابيا عاما (3.76) وبانحراف معياري (.776)، وبما أن المتوسط الحسابي العام أعلى من (3) فيمكن القول بأن تأثير استقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي كان بدرجة مرتفعة.

ويبين الجدول أن المرتبة الأولى كانت من نصيب الفقرة رقم (13) وهي " تأثير قدرة مدقق الحسابات على مراعاة توازن المصالح " بمتوسط حسابي (4.36) وبانحراف معياري (.657)، وجاء بعدها في المرتبة الثانية عدل مدقق الحسابات في تقديم المعلومات، وهي الفقرة رقم (12) بمتوسط حسابي (4.16) وبانحراف معياري (.741)، تلاها تأثير وجود مصالح متعارضة لدى مدقق الحسابات، بمتوسط حسابي (3.9) وبانحراف معياري (.694)، وقد جاء في المرتبة الرابعة التزام مدقق الحسابات بحيادية تفكيره، بمتوسط حسابي (3.75) وبانحراف معياري (.865) وفيما يخص الحيادية والبعد عن أي تأثيرات جانبية، فقد جاء في المرتبة الخامسة وبمتوسط حسابي (3.73) وبانحراف معياري (.877)، وقد جاءت الفقرة رقم (11) التي تنص على " وجود علاقات تفتقد للموضوعية والاستقلال عند قيام مدقق الحسابات بأعماله " في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.26) وبانحراف معياري (.798)، والجدول السابق يظهر بقية النتائج فيما يتعلق بالمتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها.

ويرى الباحث أن التوجهات تنادي بضرورة استقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته، وتمتعه باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال، وأن المؤشرات كذلك

تبين عدم وجود علاقات قد تفقد مدقق الحسابات الموضوعية والاستقلال عند قيام بأعماله، فضلا عن عدم وجود علاقات مالية بين مدقق الحسابات والإدارة وقبول الهدايا، إذ إن هذه الأمور تنعكس سلبا على مصداقية المعلومات المحاسبية.

4-2-3 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغير المستقل الأول (ما مدى تأثير نزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية)

تم التعرف على إجابات عينة الدراسة على هذا المتغير وفق مقياس ليكرت الخماسي، الذي يتكون من خمس نقاط (تؤثر جدا 5، تؤثر 4، لا أرى 3، لا تؤثر 2، لا تؤثر نهائيا 1) والجداول التالية تبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية التي تم التوصل إليها والأهمية النسبية لكل عبارة.

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4- 8) مدى تأثير نزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة على الأسئلة المخصصة في الاستبانة.

ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من المتوسط الافتراضي التي اعتمدتها الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية، وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، وأن هناك تأثيراً على نزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته في تحسين مصداقية

المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي.

الجدول رقم (4-8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمتغير المستقل الثالث

(تأثير نزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته)

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
20	احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة	3.68	.780	5	متوسطة
21	توزيع المهام والواجبات والمسؤوليات على أسس قائمة على العدل والمساواة	3.67	.770	6	متوسطة
22	أمانة واستقامة مدقق الحسابات	3.93	.754	2	مرتفعة
23	توزيع المكاسب والأرباح على أسس قائمة على العدل والمساواة	3.66	.734	7	متوسطة
24	إعطاء المعلومات بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة	3.65	.851	9	متوسطة
25	الإفصاح عن المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير	3.80	.736	3	مرتفعة
26	الإفصاح عن التقارير المالية بشفافية	3.79	.890	4	مرتفعة
27	قدرة مدقق الحسابات على العمل بنزاهة وموضوعية	3.66	.739	7	متوسطة
28	تجرد مدقق الحسابات من المصالح الشخصية	4.00	.831	1	مرتفعة
نزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته		**3.76**	**0.787**		**مرتفعة**

تشير النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4- 8) إلى أن تأثير نزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي كان بدرجة مرتفعة، وبلغ المتوسط العام (3.76) والانحراف المعياري (.531)، إذ وجد أن تأثير تجرد مدقق الحسابات من المصالح الشخصية كان بمتوسط حسابي (4.000) وبانحراف معياري (.831)، تلاها في المرتبة الثانية تأثير أمانة واستقامة مدقق الحسابات، بمتوسط حسابي (3.93) وبانحراف معياري (.754).

أما فيما يتعلق بتأثير الإفصاح عن المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير، فقد جاءت بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.80) وبانحراف معياري (.736) تلاها في المرتبة الرابعة تأثير الإفصاح عن التقارير المالية بشفافية، بمتوسط حسابي (3.79) وبانحراف معياري (.699)، وكما تشير النتائج إلى تأثير احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة. وقد جاءت الفقرة رقم (24) والتي تنص على " إعطاء المعلومات بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة " في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.65) وبانحراف معياري (.851)، والجدول السابق يظهر بقية النتائج فيما يتعلق بالمتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها.

ويرى الباحث أن نزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته وأمانته واستقامته تؤثر في مصداقية المعلومات المحاسبية، كذلك تؤثر توزيع المهام والواجبات والمسؤوليات على أسس قائمة على العدل والمساواة في هذه المصداقية، من خلال إعطاء المعلومات بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة.

4-2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغير المستقل الرابع (ما مدى تـأثير التـزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني فـي تحـسين مـصداقية المعلومـات المحاسبية)

تم التعرف على إجابات عينة الدراسة على هذا المتغيـر وفـق مقيـاس ليكـرت الخماسي، والذي يتكون من خمس نقاط (تؤثر جدا 5، تؤثر 4، لا أرى 3، لا تؤثر 2، لا تؤثر نهائيا 1) والجداول التالية تبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية التي تـم التوصل إليها والأهمية النسبية لكل عبارة.

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4- 9) مدى تأثير التزام مدقق الحـسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة علـى الأسـئلة المخصـصة فـي الاستبانة.

ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط الحدود التي اعتمدتها الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية، وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، وأن هناك تأثير لالتزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي.

الجدول (4- 9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمتغير المستقل الرابع (تأثير التزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني)

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
29	الأمانة والنزاهة التي يتميز بها مدقق الحسابات وانحيازه لمصلحته الشخصية	4.23	.657	1	مرتفعة
30	قدرة مدقق الحسابات على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداءه لعمله	3.99	.694	3	مرتفعة
31	قدرة المدقق على نيل الثقة وحفظ الأسرار	4.19	.741	2	مرتفعة
32	قدرة المدقق على إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي	3.93	.837	6	متوسطة
33	سلوك المدقق في تحديد أتعابه لأساليب تؤثر على استقلاله مثل الأتعاب المشروطة والمحتملة	3.79	.798	8	متوسطة
34	مراعاة مدقق الحسابات لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق	3.95	.865	5	مرتفعة
35	مراعاة مدقق الحسابات لزملاء المهنة	3.97	.719	4	مرتفعة
36	المنافسة من خلال الإعلانات أو دفع سمسرة أو عمولة للحصول على العملاء	3.89	.877	7	متوسطة
37	مشاركة مدقق الحسابات واستخدامه أشخاصاً من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمدققين.	3.68	.810	9	متوسطة
	التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني	**3.95**	**0.80**		**مرتفعة**

تم معالجة هذا المتغير من خلال تسع عبارات حققت متوسطا حسابيا عاما (3.95) وبانحراف معياري (.80)، وبما أن المتوسط الحسابي العام أعلى من (3) يمكن القول بأن تأثير التزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني في تحسين مصداقية

المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي كان بدرجة مرتفعة.

ويبين الجدول أن المرتبة الأولى كانت من نصيب الفقرة رقم (29) وهي تبين تأثير الأمانة والنزاهة التي يتميز بها مدقق الحسابات وانحيازه لمصلحته الشخصية بمتوسط حسابي (4.23) وبانحراف معياري (657.)، وجاء بعدها في المرتبة الثانية تأثير قدرة المدقق على نيل الثقة وحفظ الأسرار، وهي الفقرة رقم (31) بمتوسط حسابي (4.19) وبانحراف معياري (741.)، تلاها تأثير قدرة مدقق الحسابات على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداءه لعمله، بمتوسط حسابي (3.99) وبانحراف معياري (694.)، وقد جاء في المرتبة الرابعة تأثير مراعاة مدقق الحسابات لزملاء المهنة، بمتوسط حسابي (3.97) وبانحراف معياري (865.) فيما جاءت العبارة رقم (34) التي تنص على تأثير مراعاة مدقق الحسابات لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق، فقد جاء في المرتبة الخامسة وبمتوسط حسابي (3.95) وبانحراف معياري (877.)، وقد جاءت الفقرة رقم (37) التي تنص على " مشاركة مدقق الحسابات واستخدامه أشخاصاً من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمدققين " في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.68) وبانحراف معياري (810.).

ويرى الباحث أن التزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني تؤثر على استقلاله، الأمر الذي يستدعي منه مراعاة كرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق ولزملاء المهنة، إذ تتحدد قدرة مدقق الحسابات على التحرر من المــؤثرات غير المهنية في أدائه لعمله من خلال التزامه بقواعد السلوك المهني.

4-2-5 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغير التابع (ما الأهمية النسبية لمتغير تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية)

الجدول (4- 10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمتغير التابع

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
38	المعلومات الواردة في القوائم المالية تلبي احتياجات مستخدميها	3.98	.754	2	مرتفعة
39	توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب	3.61	.831	12	متوسطة
40	تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز	3.87	.770	6	متوسطة
41	القدرة على التثبت من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها	3.88	.780	5	متوسطة
42	التمثيل الصادق للمعلومات المراد التقرير عنها	3.76	.734	8	متوسطة
43	توفر التغذية الراجعة التي تسهم في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار	3.65	.851	9	متوسطة
44	تمتع المعلومات المقدمة بخاصية المصداقية	3.94	.736	3	عالية
45	القدرة على التنبؤ المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها	4.08	.831	1	مرتفعة
46	تمتع المعلومات المقدمة بخاصية التوقيت المناسب	3.64	.816	10	متوسطة
47	تمتع المعلومات المقدمة من مدقق الحسابات بالشمولية والفاعلية والكفاءة	3.62	.827	11	متوسطة
48	التقليل من فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات التي يقدمها مدقق الحسابات	3.81	.739	7	متوسطة
49	إتاحة آفاق الرقابة على العمليات وتوفير المعلومات لدعم اتخاذ القرارات	3.89	.699	4	مرتفعة
	تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية	**3.81**	**.796**		**مرتفعة**

تشير النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4−10) إلى النتائج التي تم التوصل إليها عند الإجابة على متغير تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية وكان بدرجة مرتفعة، وبلغ المتوسط العام (3.81) والانحراف المعياري (.796)، إذ وجدت العبارة التي تنص على " القدرة على التنبؤ المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها " وبمتوسط حسابي (4.08) وبانحراف معياري (.831)، تلاها في المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (3.93) وبانحراف معياري (.754).

كما جاءت عبارة تمتع المعلومات المقدمة بخاصية المصداقية بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.94) وبانحراف معياري (.736)، تلاها في المرتبة الرابعة عبارة إتاحة آفاق الرقابة على العمليات وتوفير المعلومات لدعم اتخاذ القرارات، بمتوسط حسابي (3.89) وبانحراف معياري (.699)، وكما تشير النتائج إلى تأثير القدرة على التثبت من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها. وقد جاءت الفقرة رقم (47) التي تنص على " تمتع المعلومات المقدمة من مدقق الحسابات بالشمولية والفاعلية والكفاءة " في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.62) وبانحراف معياري (.827)، والجدول السابق يظهر بقية النتائج فيما يتعلق بالمتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها.

4-3 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

4-3-1 اختبار الفرضية الأولى:

وتنص هذه الفرضية على أنه "

HO1 لا يوجد أثر لكفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي.

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) والجدول التالي رقم (4-11) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول (4- 11)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية

المتغير المستقل	Sig.	R^2	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	القرار الإحصائي
كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية	.000	.289	6.845	1.679	رفض الفرضية العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4– 11) أن قيمة الدلالــة (.Sig) البالغة صفراً حيث إنها أقل من 5% لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " يوجد أثر لكفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي".

4-3-2 اختبار الفرضية الثانية

وتنص هذه الفرضية على أنه "

HO2 لا يوجد أثر لاستقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي.

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) والجدول التالي رقم (4–12) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول (4- 12)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير استقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية

المتغير المستقل	Sig.	R^2	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	القرار الإحصائي
استقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته	.000	.432	7.945	1.679	رفض الفرضية العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 12) أن قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفراً، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد تأثير لاستقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي ".

4-3-3 اختبار الفرضية الثالثة

وتنص هذه الفرضية على أنه "

HO3 لا يوجد أثر لنزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي.

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) والجدول التالي رقم (4-13) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول (4- 13)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير نزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية

المتغير المستقل	Sig.	R^2	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	القرار الإحصائي
نزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته	.000	.379	5.994	1.679	رفض الفرضية العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 13) إن قيمة الدلالة (.Sig) البالغة صفراً، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد تأثير لنزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي".

4-3-4 اختبار الفرضية الرابعة

وتنص هذه الفرضية على أنه "

HO4 لا يوجد أثر لالتزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي.

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) والجدول التالي رقم (4-14) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول (4- 14)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير التزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية

المتغير المستقل	Sig.	R^2	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	القرار الإحصائي
الالتزام بقواعد السلوك المهني	.000	.413	6.67	1.679	رفض الفرضية العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 14) أن قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفراً، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد تأثير لالتزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي ".

4-4 نتائج تحليل التباين الأحادي (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة وفقا للعوامل الديموغرافية للعينة المبحوثة

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One way Anova) لاختبار هذه الفرضية وذلك لمعرفة وجود فروق في تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع (تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية)، باختلاف العوامل الديموغرافية للعينة المبحوثة.

اختبار الفرضية الخامسة:

HO5 لا يوجد فروق في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى للعوامل الديموغرافية للعينة المبحوثة تعزى (العمر، المؤهل العلمي، الدخل الشهري، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية).

1- لا يوجد فروق في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى للعمر.

2- لا يوجد فروق في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى للمؤهل العلمي.

3- لا يوجد فروق في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى للدخل الشهري.

4- لا يوجد فروق في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى للمسمى الوظيفي.

5- لا يوجد فروق في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى للشهادات المهنية.

وتنص قاعدة القرار على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة F المحسوبة اكبر من قيمة F الجدولية ومستوى المعنوية .Sig اقل من 05.

(Sekaran, 2000,p.317)

الجدول (4- 15)

نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة تعزى للعوامل الديموغرافية للعينة المبحوثة

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية df	قيمة F المحسوبة	قيمةF الجدولية	مستوى المعنوية Sig	النتيجة
العمر	بين المجموعات	37.254	4	3.136	2.29	.000	يوجد فروق لصالح الفئة 46سنة
	داخل المجموعات	28.131	62				
	التباين الكلي	65.385	66				
المؤهل العلمي	بين المجموعات	12.844	4	3.403	2.29	.000	يوجد فروق لصالح حملة الدكتوراه
	داخل المجموعات	8.940	62				
	التباين الكلي	21.785	66				
الدخل الشهري	بين المجموعات	41.270	4	2.364	2.29	.000	يوجد فروق لصالح فئة اكثر من2000 دينار
	داخل المجموعات	41.345	62				
	التباين الكلي	82.615	66				
المسمى الوظيفي	بين المجموعات	14.813	5	2.875	2.29	.000	يوجد فروق لصالح المديرين الماليون
	داخل المجموعات	12.202	61				
	التباين الكلي	27.015	66				
الشهادات المهنية	بين المجموعات	15.127	5	1.426	2.29	.163	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	25.119	61				
	التباين الكلي	40.246	66				

يتبين من البيانات الواردة في الجدول السابق (4– 15) ما يلي:

1– أن قيمة F المحسوبة هي (3.136) وقيمتها الجدولية (2.29) بالمقارنة بينهما يتضح أن قيمة F المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية ووفقا لقاعدة القرار التي تنص على أنـــه إذا كانت قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية فإن هذا يعني رفض الفرضية العدميـــة وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه " يوجد فــروق فـــي مــصداقية المعلومـــات المحاسبية تعزى للعوامل الديموغرافية للعينة المبحوثة تعزى العمـــر "، ولـــصالح الفئـــة العمرية 46 سنة فأكثر، وهذا ما تؤكده مستوى المعنوية (000.) وهي أقل من 5%.

2– أن قيمة F المحسوبة هي (3.403) وقيمتها الجدولية (2.29) وبالمقارنـــة بينهمـــا يتضح أن قيمة F المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية ووفقا لقاعدة القرار التي تنص علـــى أنه إذا كانت قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية فإن هذا يعني رفـــض الفرضـــية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد فروق في مصداقية المعلومـــات المحاسبية تعزى للعوامل الديموغرافية للعينة المبحوثة تعزى المؤهل العلمي "، ولـــصالح حملة شهادة الدكتوراه وهذا ما تؤكده مستوى المعنوية (000.) وهي أقل من 5%.

3– أن قيمة F المحسوبة هي (3.364) وقيمتها الجدولية (2.29) وبالمقارنـــة بينهمـــا يتضح أن قيمة F المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية ووفقا لقاعدة القرار التي تنص علـــى أنه إذا كانت قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية فإن هذا يعني رفـــض الفرضـــية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد فروق في مصداقية المعلومـــات المحاسبية تعزى للعوامل الديموغرافية للعينة المبحوثة تعزى للدخل الشهري"، ولصالح فئة الدخل أكثر من 2000 دينار، وهذا ما تؤكده مستوى المعنوية (000.) وهي أقل من 5%.

4- أن قيمة F المحسوبة هي (2.875) وقيمتها الجدولية (2.29) وبالمقارنة بينهما يتضح أن قيمة F المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية ووفقا لقاعدة القرار التي تنص على أنــه إذا كانت قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية فإن هذا يعني رفض الفرضية العدميــة وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه " يوجد فــروق فــي مــصداقية المعلومــات المحاسبية تعزى للعوامل الديموغرافية للعينة المبحوثة تعزى للمسمى الوظيفي "، ولصالح المديرين الماليين وهذا ما تؤكده مستوى المعنوية (000.) وهي أقل من 5%.

5- أن قيمة F المحسوبة هي (1.426) وقيمتها الجدولية (2.29) وبالمقارنة بينهما يتضح أن قيمة F المحسوبة اقل من القيمة الجدولية ووفقا لقاعدة القرار التي تنص على أنــه إذا كانت قيمة F المحسوبة اقل من قيمة F الجدولية فإن هذا يعني قبول الفرضــية العدميــة والتي تنص على أنه " لا يوجد فروق في مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى للعوامــل الديموغرافية للعينة المبحوثة تعزى للشهادات المهنية "، وهذا ما تؤكده مستوى المعنويــة (163.) وهي أقل من 5%.

وباستخدام اختبار شافيه Scheffe Test فإنه يتبين من الجدول رقم (4- 16) أنه لا توجد فروق بين نتائج إجابات عينة الدراسة على الأسئلة الثلاث المطروحة.

الجدول (4-16)

نتائج اختبار شافيه Scheffe Test

الفئة	العمر	المؤهل العلمي	الدخل الشهري	المسمى الوظيفي	المتوسط الحسابي
العمر	_				**3.764**
المؤهل العلمي		_			**3.747**
الدخل الشهري			_		**3.799**
المسمى الوظيفي				_	**3.756**

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

5-1 مناقشة النتائج

5-2 التوصيات

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

في ضوء التحليل الذي تم في الفصل الرابع لإجابات عينة الدراسة من المـــديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكـــاة الكويتي، فإن هذا الفصل يتناول عرضاً لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث, إجابةً عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول من هذه الدراسة التي مثلت مشكلتها والفرضيات التي بنيت عليها، وعلى ضوء هذه النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة الحاليـــة قـــدم الباحث عددا من التوصيات ويمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات عينة الدراسة بما يلي:

5-1 مناقشة النتائج

أشارت نتائج الدراسة بشكل عام إلى وجود أثر لمدقق الحسابات الخـــارجي فـــي تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، ويمكـــن تلخـــيص نتـــائج التحليل واختبار الفرضيات على النحو الآتي:

5-2-1 تأثير كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود أثر لكفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين

ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي، حيث بينت النتائج أن هناك تأثيراً لقدرة مدقق الحسابات الخارجي على تأدية مسئولياته المهنية وأداء مسئولياته المهنية بكفاءة وإخلاص في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، وكذلك بينت أن هناك تأثيراً للخبرة الفنية وللدورات الداخلية أو الخارجية التي يحصل عليها مدقق الحسابات وقدرته أيضا على استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها الاستخدام الأمثل في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن هؤلاء المدققين الذين يقومون بواجباتهم وفق ما تمليه وظيفة مهنة التدقيق، التي تحدد مسئولياته المهنية ووجوب تأديتها بكفاءة وإخلاص وهذا من شانه أن يساهم في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

وتتشابه هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (جربوع، 2005) التي بينت أن الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وحياده واستقلاله في مزاولة المهنة أمر ضروري لنجاح عملية المراجعة، إذ لا يمكن فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال، وأن الكفاءة المهنية يجب توافرها في المراجعين.

5-1-2 تأثير استقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود أثر لاستقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي،

حيث بينت النتائج أن هناك تأثيراً لقدرة مدقق الحسابات على مراعاة توازن المصالح في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، كما بينت أن هناك تأثير لالتزام مدقق الحسابات بحيادية تفكيره والبعد عن أي تأثيرات جانبية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن استقلالية هؤلاء المدققين كونهم يمثلون جهة رقابية خارجية وبالتالي فإن ذلك يفرض عليهم التمتع بصفات تجعلهم قادرين على الموازنة بين مصلحة الجهة التي يمثلونها والجهة التي تتم عليها الرقابة وهذا سوف يؤدي الى تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

وتتشابه هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Citron, David. B,2003)، التي بينت أهمية التزام المحاسبين القانونيين في المملكة المتحدة بقواعد السلوك المهني، والنزاهة والموضوعية والاستقلال.كما تتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Ferdinand A. Gul, 2003) التي بينت أن هناك عوامل تؤثر على استقلال المراجع الخارجي، منها الوضع المالي للعميل، وتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية له، والمنافسة بين المراجعين لاجتذاب العملاء، وحجم منشأة المراجع. فضلا عن هذه النتيجة تدعم وتؤكد صحة نتيجة دراسة (Jeffery et al, 2005) التي اقترحت التجميع الثابت أو خلط الاستقلال والموضوعية يتم فهمها بواسطة معظم المساهمين في الحديث الأخلاقي ليس طبقاً لقاموسهم الأساسي أو تعريفات السلوك المهني، لكن طبقاً للمدى الكامل لتجميع وربط المفاهيم.

5-1-3 تأثير نزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود أثر لنزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي، إذ بينت النتائج أن هناك تأثيراً لتجرد مدقق الحسابات من المصالح الشخصية وأمانته واستقامته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، وأن هناك تأثيراً للإفصاح عن المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن طبيعة عمل الجهات الرقابية تستدعي الاستقامة والابتعاد عن المصالح الشخصية التي تؤثر في كيفية أداء العمل الرقابي وهذا من شأنه أن يؤثر سلبا على مصداقية المعلومات المحاسبية.

وتؤكد هذه النتيجة التي توصلت اليها دراسة أحمد، (2002)، حول مستوى مهنة تدقيق الحسابات، بعدم تفعيل بعض القوانين المهنية المتعلقة بآداب المهنة وسلوكها، كالاستقلالية والنزاهة والموضوعية.

5-1-4 تأثير التزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود أثر لالتزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين

والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكـويتي، حيث بينت النتائج بأن هناك تأثيراً للأمانة والنزاهة التي يتميـز بهـا مـدقق الحـسابات وانحيازه لمصلحته الشخصية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، وكذلك وُجِدَ تأثيرٌ لقدرته على نيل الثقة وحفظ الأسرار والتحرر من المؤثرات غير المهنية في أداءه لعملـه، كما بينت النتائج أن هناك تأثيراً لمراعاة مدقق الحسابات لزملاء المهنة ومراعاته لكرامـة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن من اهم متطلبات مهنة التدقيق تتطلب الابتعاد عن جميع المؤثرات التي قد تفقد المدقق أداء عمله بطريقة صحيحة، كذلك أن الالتـزام بأخلاقيـات العمل من شأنه أن يحسن من مصداقية المعلومات المحاسبية.

وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (كراجه، 2004) التي توصلت إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن يتقيدون غالباً بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، وأن جميع فئات الدراسة اتفقت على أن جميـع الوسـائل المذكورة في الدراسة تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

5-2 التوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الحالية، يقـدم الباحـث مجموعة من التوصيات سعياً لإدراك أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مـصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، وهذه التوصيات هي:

أولا: إيلاء كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية الأهمية التي تستحقها كونها تؤثر في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي، وذلك من خلال اتباع الآليات التالية:

أ- قيام بيت الزكاة الكويتي بالتحقق من مدى دراية مدقق الحـسابات الخـارجي التامة ومعرفته الجيدة بأمور التدقيق.

ب- العمل على التأكد من المؤهل العلمي المناسب لمدقق الحسابات الخارجي.

ج- العمل على رفع قيمة عمل مدقق الحسابات الخارجي وكفاءته، والموازنة بين المصالح المشتركة للطرفين.

د- العمل على التأكد من قدرة مدقق الحسابات الخارجي على التقليل مـن خطـر وجود الأخطاء في القوائم المالية الخاصة في بيت الزكاة الكويتي.

ثانيا: التأكيد على أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته، وذلـك لتأثيرهـا الواضح في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظـر المـديرين المـاليين

والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكـويتي، وذلك من خلال اتباع الآليات التالية:

أ- التأكد من عدم وجود علاقات قد تفتقد مدقق الحسابات الخـارجي موضـوعية واستقلاليته عند قيامه بأعماله.

ب- التحقق من عدم وجود تأثيرات جانبية وضغوط عمل تواجه مدقق الحـسابات الخارجي أثناء قيامه بعمله.

ج- التأكد من قدرة مدقق الحسابات الخارجي على العمل بحيادية وبعيدا عـن أي تأثيرات جانبية.

د- التحقق من عدم وجود علاقات مالية بين مدقق الحسابات الخـارجي والإدارة وعدم قبوله الهدايا.

ثالثا: العمل على التأكد من نزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته وذلك لتأثيرها فـي تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظـر المـديرين المـاليين والمـراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي، وذلك مـن خلال القيام بما يلي:

أ- التحقق من مدى احترام مدقق الحسابات الخارجي لحقوق مختلف المجموعـات وأصحاب المصلحة في بيت الزكاة.

ب- التأكد من توزيع المهام والواجبات والمسؤوليات على أسس قائمة على العدل والمساواة لمدقق الحسابات الخارجي.

ج- التحقق من قدرة مدقق الحسابات الخارجي على إعطاء المعلومـــات بطريقـــة عادلة ونزيهة وصادقة.

د- الاهتمام بالآراء التي يبديها مدقق الحسابات الخارجي في عمليات الإفصاح عن التقارير المالية وأن تكون بشفافية.

رابعا: التأكد من مراعاة مدى تقيد مدقق الحسابات الخارجي والتزامـــه بقواعـــد الـــسلوك المهني، مع ضرورة دراسة جميع هذه القواعد كونها تؤثر على فـــي تحـــسين مـــصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي، وذلك من خلال اتباع الآليات التالية:

أ- التحقق من قدرة مدقق الحسابات الخارجي على اتبـــاع المبـــادئ المحاســـبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.

ب- التحقق من سلوك مدقق الحسابات الخارجي في تحديد أتعابه وأيـــة أســـاليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة.

ج- التحقق من مراعاة مدقق الحسابات الخارجي لكرامة المهنة وعدم القيام بـــأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق.

د- التحقق من قدرة مدقق الحسابات على التحرر من المؤثرات غير المهنية فـــي أداءه لعمله، مثل المنافسة من خلال الإعلانات أو دفع سمسرة أو عمولة للحصول على العملاء.

خامسا: الاستمرار بإجراء مزيد من البحوث المحاسبية في مجال التـدقيق وأهميتـه فـي تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكـويتي، ولـذا يقتـرح الباحـث التوجهات التالية لدراسات مستقبلية:

أ- العوامل المؤثرة على الشفافية في التقارير المالية في بيت الزكاة الكويتي.

ب- العوامل المؤثرة في قواعد السلوك الأخلاقـي علـى مـصداقية المعلومـات المحاسبية.

ج- تحليل وتقييم مناهج الأخلاقيات وعلاقتها بمصداقية المعلومات المحاسبية.

قائمة المراجع

أ- المراجع باللغة العربية

الكتب

- البدوي، محمد، (2000)، **المحاسبة عن تأثيرات البيئة والمسؤولية الاجتماعية للمشروع**، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية: مصر.

- التميمي، هادي، (1998). **المدخل إلى التدقيق: من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، مركز كحلون للكتب، عمان.

- حلوة، حنان رضوان، (2003). **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، الطبعة الأولى، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

- حماد، أكرم إبراهيم، (2005)، **الرقابة المالية في القطاع الحكومي**، الطبعة السادسة، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

- دهمش, نعيم, (1995)، **القوائم المالية والمبادئ المحاسبية**، الطبعة الثالثة، معهد الدراسات المصرفية، عمان: الأردن.

- العدلوني، محمد أكرم، (2002)، **العمل المؤسسي**، الطبعة الثانية، دار ابن حزم للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

- سترالسر، ستيفن، (2008)، **ماجستير إدارة الأعمال في يوم واحد**، مكتبة جرير، الطبعة السادسة.

- الشيرازي، عباس مهدي، (2000) **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار ذات السلاسل: الكويت.

- العامري، صالح مهدي والغالبي، طاهر محسن، (2008). **الإدارة والأعمال**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان.

- عبدالمتعال، محمد سيد، ورفاعي، رفاعي محمد (2007)، **الإدارة الإستراتيجية: الجزء الأول**، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر، القاهرة.

- العمرات، أحمد صالح. (2000). **المراجعة الداخلية: الإطار النظري والمحتوى السلوكي**، الطبعة الرابعة، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان.

- الفداغ، فداغ، (2002)، **المحاسبة المتوسطة**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

- القاضي، حسين، (2008). **التدقيق الداخلي**، الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق، سوريا.

- لطفي، أمين السيد أحمد، (2002) **المراجعة في عالم متغير**. الطبعة الخامسة، دار الكتاب الأول للنشر والتوزيع، القاهرة.

- لطفي، أمين السيد أحمد، (2005). **مراجعة وتدقيق المعلومات**، الطبعة الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية.

- المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، (2011)، ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة الدولية، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان: الأردن.

- مطير، رأفت حسين. (2004). **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجيـة فـي حوكمـة الشركات**، الطبعة الرابعة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.

- نجم، نجم عبود (2006)، **أخلاقيات الإدارة في عالم متغير**، الطبعة الأولى، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، سلسلة بحوث ودراسات، القاهرة.

- النشرة التعريفية الصادرة عن بيت الزكاة الكويتي، **زكاتي تنمية لمجتمعي**، إدارة الموارد البشرية، قسم التدريب، 2010.

- النقيب، كمال، (1999)، **تطور الفكر المحاسبي**، الطبعة الأولـى، مطبعـة الزرقـاء، الزرقاء: الأردن.

- نور، أحمد، (2007)، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، بيروت: الدار الجامعية، لبنان.

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، دليل قواعد سلوك وآداب المهنة، (2007). على الرابط الالكتروني Online Available at: http://www.socpa.org.sa/rule/index.htm

الرسائل الجامعية

- أحمد، زياد جمال (2002)، "**العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المملكة الأردنية الهاشمية.

- حمادة، عبدو، (2002). **دور المراجعة في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية في بيئـــة الحاسوب.** رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة دمشق، سوريا.

- الراوي، سينا أحمد عبد الغفور، (2011). **استخدام منهج سيجما ستة SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي.** رسالة ماجستير غير منشورة، كليـــة الأعمـــال، قـــسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان: الأردن.

- السويطى, موسى (2006). **تطوير أنموذج لدور لجان التدقيق في الـــشركات العامـــة المساهمة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي,** أطروحة دكتـــوراه غير منشورة, جامعة عمان العربية للدراسات العليا, عمان.

- الطويل، عصام محمد، (2009)، **مدى فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي فـــي الجامعـــات الفلسطينية بقطاع غزة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية: دراسة تطبيقية**، رســـالة ماجستير غير منشورة، جامعة غزة الإسلامية، غزة: فلسطين.

- العمودي، أحمد، (2001). **دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات المساهمة اليمنية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق.

- فاتح، سردوك، (2004). **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية مع دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر.

- القشي، ظاهر شاهر يوسف، (2003) **مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية.** أطروحة دكتوراه غير منشورة, جامعة عمان العربية للدراسات العليا: عمان, الأردن.

- كراجه، أشرف (2004)، **مدى تقيد مدققى الحسابات الخارجين بقواعد السلوك المهني في الأردن**, أطروحة دكتوراه غير منشورة, جامعة عمان العربية: عمان.

- المريش، سلوى غالب سعيد، (2007). **دراسة تحليلية لدور التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين القانونين على تطوير أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية،** رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، مصر.

المجلات المحكمة والمؤتمرات

- أبو العطا، نرمين، (2003). حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، **مجلة مركز المشروعات الدولية الخاصة،** غرفة التجارة الأمريكية، المجلد العاشر، العدد الأول. ص ص 312-319.

- اسكندر، مصيص, (1999)، التقارير المالية والقرارات الاستثمارية، **المحاسب القانوني العربي،** العدد الثاني والخمسون، ص ص 12-28.

- جربوع، يوسف محمود (2005)، العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي عند أدائه عملية المراجعة"، **مجلة تنمية الرافدين،** المجلد (27)، العدد(75)، ص158-182.

- السويلم، توفيق، (2002)، تطوير الأداء المحاسبي ودوره في فعالية الاستثمارات، **مجلة الجزيرة السعودية،** العدد 11021, ص ص 68-91.

– عوض، أمال محمد، (2004)، الاختيار التكيفي لاستراتيجيات قياس وضبط مخاطر الأعمال وتأثيره على جودة الأداء المهني في المراجعة، **المعهد العالي للإدارة والتكنولوجيا**، أكاديمية المدينة، مصر، المجلد 18, العدد14، ص ص 16–21.

– فوزي، سميحة، (2004). حوكمة الشركات في مصر مقارنة بالأسواق الناشئة الأخرى،– حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، **مجلة مركز المشروعات الدولية الخاصة**، غرفة التجارة الأمريكية، ص ص 361–369.

– القشي، ظاهر، والعبادي، هيثم، (2009)، أثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية في الأردن، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 72، ص 312–345.

ب– المراجع باللغة الأجنبية

- Archambeault, Deborah S., (2002). " **The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting: Evidence from SEC Enforcement Cases** " , USA: Prentice-Hall International, Inc.

- Arens, A.A., Elder, R.J., and Beasley, M.S. (2005). **Auditing and Assurance Services, An integrated approach**. 11 Edition. Prentice-Hall.

- Arens, A., and, Loebbecke, J., (2003), Auditing: An Integrated Approach, 8ed; USA: Prentice-Hall International, Inc.

- Citron, D. B. (2003), "United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 17, No.2, 2003, PP. 244- 274.

- Cohen, Jeffrey et al., (2004). " The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality " , **Journal of Accounting Literature**, Vol.43, Issue 1, PP: 33-34.

- Daft, Richard L., (2003), **Management**, South–Western & College Publishing Co., Canada.

- Defond. M., et al, (2007). **Does The Market Value Financial Expertise on Audit Committee of Boards of Directors** . Online Available: http: // www.papers.ssrn.com /paper tap.

- Degeorge ,F. and et. al, (1999). Earnings Management to Exceed Thresholds, **Journal of Business**, Vol.72, January,1999, PP: 1-33

-Eichenseher, J. W. and Shields, D., (2003). The correlates of CPA firm for puplicy- Held corporations, **Journal Of Practice And Theory**, Spring, Vol. 8, No3. p.p: 23-37.

- Ferdinad, A.Gul, (2003), "Banker's Perception of Factors Affecting Auditor's Independence", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 12, No.2, PP. 40 – 51.

- Fraser, Ian A. M David J. Hatherly, and William M. Henry, (2004), Illegal acts and the auditor**, Accounting Forum**, Vo.28, No, 2. pp. 99–118.

- George D. Anderson and Robert C. (2006). Ellyson. “Restructuring Professinal standards: The Anderson report -**Journal Accountancy**- September, Vo. 23, No. 1, P:96-102**.**

- IFAC Education Committee, IES3: **Professional Skills**, Online Available: (www. ifac. org/ store/ category.tmpl? category=Education/,October, 2003).

- Jeffery Everett, Duncan Green and Dean Neu, (2005) " Independence, objectivity and the Canadian CA profession “, **Critical Perspectives on Accounting** ,Vo16, No.4, Pp.415-440.

- Malhotra, Nareash. K. (2004), **Marketing research**, New Jersey: Prentice Hall.

- Messier, Jr William F. **Auditing &Assurance Services: A Systematic Approach**. Second Edition, McGraw-Hill Companies, 2000.P:11.

- Private Sector Corporate Trust ,(2002). " **Good Corporate Governance in State-Owned Corporations** – Final Draft Guidelines.

- Rezaee, Z. Kingsley ,O.O and Mimmier, G.(2003), Improving Corporate Governance: The Role of Audit Committee Disclosures, **Managerial Auditing Journal.**Vo1.18 Issue 6/7, pp: 530-537.

- Rezaee Z. (2004) " Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing ", **Managerial Auditing Journal**, Vo.19, No.1, pp.134-148.

- Schermerhorn, John R. (2002), **Management,** 7th ed., John Wiley and Sons Inc., New York.

- Sekaran, U. (2000), **Research Methods For Business, A Skill-Building Approach**. John Wiley and Sons Inc, New York

- Thomas, et.. al,(2009)” Increase Your Fraud Auditing Effectiveness by being Unpredictable”, **Managerial Auditing Journal,** Vol. 21, No.1. pp: 224-231.

- Tucker, X.L, (2011), An E-Risk Primer (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, Research Foundation,www.ifac.com.

- Whittington, O. Ray. And Pany, Kurt. (1998). **Principles Of Auditing**. 12th Edition, McGraw-Hill Companies. Singapore.

- Winkler, Ad Albert, (1998). **Financial Development**, Economic Growth and Corporate Governance.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (1)

نبذة عن بيت الزكاة الكويتي[1]

مرسوم إنشاء بيت الزكاة

أنشئ بيت الزكاة بالقانون رقم (5) لسنة 1982 لتحقيق الأهداف التالية:

أ- جمع أموال الزكاة والخيرات وتوزيعها وصرفها في مصارفها الشرعية.

ب- القيام بأعمال الخير والبر العام التي دعا إليها ديننا الحنيف.

ج- التوعية بفريضة الزكاة ودورها في الحياة، وبث روح التكافل والتراحم بين أفراد المجتمع.

يتألف قانون إنشاء بيت الزكاة من 5 مواد وكما يلي:

مادة (1): تنشأ هيئة عامة ذات ميزانية مستقلة باسم بيت الزكاة تكون لها الشخصية الاعتبارية، وتخضع لإشراف وزير الأوقاف والشؤون الإسلامية.

مادة (2): تتكون موارد بيت الزكاة من:

أ- أموال الزكاة التي تقدم طواعية من الأفراد أو من غيرهم.

ب- الهبات والتبرعات التي تقدم من الهيئات والمؤسسات العامة والجمعيات والشركات والأفراد التي يقبلها مجلس الإدارة.

ج- الإعانات السنوية من الدولة.

---

[1] النشرة التعريفية الصادرة عن بيت الزكاة الكويتي، 2010

مادة (3): يكون لبيت الزكاة مجلس إدارة برئاسة وزير الأوقـاف والـشؤون الإسـلامية وعضوية كل من:

أ- وكيل وزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية.

ب- وكيل وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل.

ج- مدير عام المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية.

د- مدير عام الهيئة العامة لشئون القصر.

هـ- ستة من الكويتيين من ذوي الخبرة والكفاءة ممن لا يتولون أي وظيفة عامة، ويتم تعيينهم بقرار من مجلس الوزراء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

مادة (4): يختص مجلس الإدارة بما يلي:

أ- رسم السياسة العامة لبيت الزكاة ووضع اللوائح الماليـة والإداريـة واتخـاذ القرارات اللازمة لتنفيذ هذا القانون.

ب- تحديد أولوية ما يصرف من الأموال ومقدارها في مصارف الزكاة الـشرعية وفي أوجه الخير والبر العام وفقاً لأحكام الشريعة الإسلامية.

مادة (5): يسري على موظفي البيت قانون الخدمة المدنية والقواعد والأحكام المطبقة على سائر الموظفين العموميين.

موظفو بيت الزكاة: بلغ عدد موظفي بيت الزكاة 409 موظفاً.

لجان مجلس الإدارة:

أ- **لجنة تنمية الموارد:** تختص اللجنة برسم السياسة العامة لزيادة موارد البيت ومتابعة تقارير أداء الأنشطة الايرادية وتقييم نتائجها، مع متابعة الإيرادات المحققة للفروع الايرادية وكافة قنوات التحصيل وإقرار ما يلزم حيالها.

ب- **لجنة الاستثمار:** تختص اللجنة بوضع السياسات والضوابط الاستثمارية اللازمة لأموال بيت الزكاة، ودراسة الفرص الاستثمارية الجديدة وتطوير أساليب الاستثمارات، إضافة إلى دراسة الفرص الاستثمارية واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها وتطوير أساليب الاستثمارات.

ج- **لجنة العمل الخارجي:** تختص اللجنة برسم السياسة المتعلقة بالنشاط الخارجي وتحديد علاقة البيت بالمؤسسات العالمية في مجال المشاريع والأنشطة الخيرية، ورسم السياسة الخاصة بمكاتب البيت في الخارج، إضافة إلى إقرار المساعدات للهيئات والمؤسسات.

د- **لجنة التوزيع المحلي:** تختص اللجنة بتنفيذ سياسات البيت الخاصة بالتوزيع المحلي، وإقرار المساعدات للحالات المستحقة من الأفراد والهيئات المحلية واقتراح قواعد ونظم صرف المساعدات الخاصة للأفراد والأسر والهيئات المحلية واعتمادها من المدير العام.

بروتوكولات التعاون: يرتبط البيت في عدد من بروتوكولات التعاون منها:

أ- بروتوكول التعاون مع دولة البحرين في مجال الشؤون الإسلامية والأوقاف.

ب- بروتوكول التعاون مع جمهورية مصر العربية في مجال الشؤون الإسلامية والأوقاف.

مكاتب البيت الخارجية: المكتب الكويتي للمشروعات الخيرية (القاهرة).

الهيئة الشرعية لبيت الزكاة: تقوم الهيئة بالنظر في اللوائح التنظيمية لبيت الزكاة، وإبداء الرأي من الوجهة الشرعية في المسائل المعروضة عليها، وللهيئة الحق في الاطلاع على سير العمل في البيت ومطابقته لأحكام الشريعة.

الهيئة الشرعية العالمية للزكاة: تأسست الهيئة بناء على توصية مؤتمر الزكاة الأول المنعقد في الكويت عام 1984، القاضي بتشكيل لجنة علمية من الفقهاء والمتخصصين لمعالجة الأمور المعاصرة المتعلقة بالزكاة ورفع توصياتها للجهات المعنية، وتعقد اللجنة اجتماعاتها بشكل سنوي.

لوائح وأنظمة بيت الزكاة:

أولا: اللائحة العامة لبيت الزكاة: تتألف اللائحة العامة من 52 مادة وتتناول مجلس الإدارة، إدارة البيت، القواعد المالية والإدارية، الأحكام الختامية.

ثانيا: اللائحة الداخلية للهيئة الشرعية: وتتألف من 12 مادة.

ثالثا: لائحة توزيع الزكاة والخيرات: وتتألف من 22 مادة.

رابعا: اللائحة المالية للزكاة والخيرات: وتتألف من 79 مادة.

إستراتيجية بيت الزكاة:

رؤية بيت الزكاة: الريادة والتميز في خدمة فريضة الزكاة والعمل الخيري محلياً وخارجياً.

رسالة بيت الزكاة: تنمية موارد الزكاة والخيرات وإنفاقها في مصارفها الشرعية بأعلى مستوى من الكفاءة والتميز.

الغايات الإستراتيجية لبيت الزكاة:

أ- تنمية موارد الزكاة والخيرات.

ب- تطوير الخدمات وتنويعها وأوجه الإنفاق لموارد الزكاة والخيرات.

ج- رفع كفاءة الأداء المؤسسي وتطوير البناء التنظيمي للبيت.

د- تطوير النشاط العلمي للزكاة.

أنشطة بيت الزكاة

أولا: الأنشطة المحلية:

أ-المساعدات الاجتماعية للأسر المحتاجة (نقدية وعينية).

ب- تنظيم وتنفيذ عدد من المشاريع الخيرية.

ج- دعم ومشاركة الهيئات والمؤسسات المحلية في المشاريع الإنسانية.

ثانيا: الأنشطة الخارجية:

أ- تنفيذ المشاريع الإنشائية ذات الطابع التنموي كبناء المدارس والمعاهد والمساجد والمراكز الصحية ودور الأيتام وحفر الآبار.

ب- كفالة الأيتام وطلبة العلم.

ج- دعم ومشاركة الهيئات والمؤسسات في الخارج في مشاريع الإغاثة والإنسانية.

ثالثا: النظام المحاسبي في بيت الزكاة:

أ- يهدف النظام المحاسبي المطبق في بيت الزكاة الكويتي إلى توفير معلومات عن طبيعة وأوجه نشاط البيت، وعن نتائج أعماله ومركزه المالي خلال فترة زمنية معينة هي السنة المالية.

ب- يهتم النظام المحاسبي المطبق في بيت الزكاة الكويتي بمعالجة البيانات المالية القابلة للقياس.

ج- البيانات والمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المطبق في بيت الزكاة الكويتي تكون في شكل قوائم مالية وتقارير محاسبية كجداول حسابات النتائج والميزانية, التي تحتاجها الأطراف الخارجية المتعاملة مع بيت الزكاة.

د- يوفر النظام المحاسبي المطبق في بيت الزكاة الكويتي البيانات والمعلومات التي تحتاجها الأطراف الداخلية بغية اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة.

هـ- يوفر النظام المحاسبي المطبق في بيت الزكاة الكويتي البيانات والمعلومات التي تساعد في حماية أموال البيت وحماية أصوله والرقابة عليها.

الملحق رقم (2)

استبانة الدراسة

جامعة الشرق الأوسط

كلية الأعمال / قسم المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

أختي المستجيبة:

أخي المستجيب:

تحية احترام وتقدير,,,

استبانة حول موضوع:

أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة, يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة علما بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولإغراض البحث العلمي فقط.

وشكرا لتعاونكم

الباحث

وليد خالد حميد العازمي

القسم الأول: البيانات الشخصية

الخاصية	توزيع الخاصية
1- العمر	اقل من 25 سنة ☐ 26- 35 سنة ☐ 36 – 45 سنة ☐ 46 سنة فأكثر ☐
2- المؤهل العلمي	دبلوم متوسط ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐
3- الدخل الشهري	اقل من 1000 دينار ☐ 1000 اقل من 1500 دينار ☐ 1500 دينار اقل من 2000 دينار ☐ أكثر من 2000 دينار ☐
4- المسمى الوظيفي	مدير مالي ☐ مدقق داخلي ☐ محاسب ☐ مدير حسابات ☐ رئيس قسم محاسبة ☐
5- الشهادات المهنية	CFA ☐ CISA ☐ CMA ☐ CPA ☐ CIA ☐ أخرى ☐

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

العبارات الواردة في هذه القائمة تمثل متغيرات الدراسة، يرجى قراءتها وبيان رأيكم في كل منها، وذلك بوضع إشارة (x) على الإجابة المحاذية لكل عبارة.

السؤال الأول: إلى أي مدى ترى أن كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية تؤثر في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية؟

ت	العبارة	تؤثر جداً	تؤثر	لا أرى	لا تؤثر	لا تؤثر نهائياً
1	قدرة مدقق الحسابات على تحسين العمل وإتقانه					
2	الدراية التامة والمعرفة الجيدة لدى مدقق الحسابات					
3	المؤهل العلمي المناسب لمدقق الحسابات					
4	قيمة وكفاءة عمل مدقق الحسابات والموازنة بين المصالح					
5	قدرة المدقق على التقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية					
6	الدورات (داخلية أو خارجية) التي يحصل عليها مدقق الحسابات					
7	قدرة المدقق على تأدية مسئولياته المهنية على أكمل وجه					
8	الخبرة الفنية المناسبة لمدقق الحسابات					
9	قدرة المدقق على استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها الاستخدام الأمثل					
10	قدرة المدقق على أداء مسئولياته المهنية بكفاءة وإخلاص					

السؤال الثاني: إلى أي مدى ترى أن استقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته تؤثر في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية؟

ت	العبارة	تؤثر جداً	تؤثر	لا أرى	لا تؤثر	لا تؤثر نهائياً
11	وجود علاقات تفتقد للموضوعية والاستقلال عند قيام مدقق الحسابات بأعماله					
12	عدل مدقق الحسابات في تقديم المعلومات					
13	قدرة مدقق الحسابات على مراعاة توازن المصالح					
14	تأثيرات وضغوط العمل					
15	الحيادية والبعد عن أي تأثيرات جانبية					
16	التمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال					
17	وجود مصالح متعارضة لدى مدقق الحسابات					
18	التزام مدقق الحسابات بحيادية تفكيره					
19	وجود علاقات مالية بين مدقق الحسابات والإدارة وقبول الهدايا					

السؤال الثالث: إلى أي مدى ترى أن نزاهة مدقق الحسابات الخارجي وشفافيته تؤثر في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية؟

ت	العبارة	تؤثر جداً	تؤثر	لا أرى	لا تؤثر	لا تؤثر نهائياً
20	احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة					
21	توزيع المهام والواجبات والمسؤوليات على أسس قائمة على العدل والمساواة					
22	أمانة واستقامة مدقق الحسابات					
23	توزيع المكاسب والأرباح على أسس قائمة على العدل والمساواة					

24	إعطاء المعلومات بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة					
25	الإفصاح عن المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير					
26	الإفصاح عن التقارير المالية بشفافية					
27	قدرة مدقق الحسابات على العمل بنزاهة وموضوعية					
28	تجرد مدقق الحسابات من المصالح الشخصية					

السؤال الرابع: إلى أي مدى ترى أن التزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية؟

ت	العبارة	تؤثر جداً	تؤثر	لا أرى	لا تؤثر	لا تؤثر نهائياً
29	الأمانة والنزاهة التي يتميز بها مدقق الحسابات وانحيازه لمصلحته الشخصية					
30	قدرة مدقق الحسابات على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداءه لعمله					
31	قدرة المدقق على نيل الثقة وحفظ الأسرار					
32	قدرة المدقق على إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي					
33	سلوك مدقق الحسابات في تحديد أتعابه لأساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة					
34	مراعاة مدقق الحسابات لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسيئ لسمعة مهنة التدقيق					
35	مراعاة مدقق الحسابات لزملاء المهنة					
36	المنافسة من خلال الإعلانات أو دفع سمسرة أو عمولة للحصول على العملاء					
37	مشاركة مدقق الحسابات واستخدامه أشخاصاً من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمدققين.					

المتغير التابع: تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية

ت	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
38	المعلومات الواردة في القوائم المالية تلبي احتياجات مستخدميها					
39	توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب					
40	تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز					
41	القدرة على التثبت من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها					
42	التمثيل الصادق للمعلومات المراد التقرير عنها					
43	توفر التغذية الراجعة والتي تسهم في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار					
44	تمتع المعلومات المقدمة بخاصية المصداقية					
45	القدرة على التنبؤ المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها					
46	تمتع المعلومات المقدمة بخاصية التوقيت المناسب					
47	تمتع المعلومات المقدمة من مدقق الحسابات بالشمولية والفاعلية والكفاءة					
48	التقليل من فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات التي يقدمها مدقق الحسابات					
49	إتاحة آفاق الرقابة على العمليات وتوفير المعلومات لدعم اتخاذ القرارات					

انتهت الاستبانة شاكرا لكم تعاونكم

الملحق رقم (3)

أسماء محكمي استبانة الدراسة

الجامعة	الاسم	التسلسل
جامعة عمان العربية	الأستاذ الدكتور يسري أمين	1
جامعة الزرقاء الخاصة	الدكتور فارس القاضي	2
جامعة الزيتونة	الدكتور احمد عادل	3
جامعة جرش	الدكتور عثمان النبالي	4

الملحق رقم (4)

نتائج التحليل الإحصائي كما تم الحصول عليها من الحاسوب

AGE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	2	3.1	3.1	3.1
	2.00	20	30.3	30.3	33.4
	3.00	29	43.9	43.9	76.5
	4.00	15	22.7	22.7	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

EDUCATION

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	14	21.2	21.2	21.2
	2.00	36	54.6	54.6	75.8
	3.00	11	16.6	16.6	91.4
	4.00	5	7.6	7.6	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

INCOME

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	4	6.1	6.1	6.1
	2.00	27	40.9	40.9	47.0
	3.00	26	39.4	39.4	764.
	4.00	9	13.6	13.6	100.0
	Total	66	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q1	66	3.00	5.00	3.64	.686
Q2	66	2.00	5.00	3.61	.699
Q3	66	3.00	5.00	3.88	.672
Q4	66	2.00	5.00	3.85	.735
Q5	66	1.00	5.00	3.78	.613
Q6	66	3.00	5.00	3.97	.672
Q7	66	2.00	5.00	4.16	.613
Q8	66	3.00	5.00	4.10	.760
Q9	66	1.00	5.00	3.94	.735
Q10	66	1.00	5.00	4.11	.663
Valid N (listwise)	66				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q11	66	3.00	5.00	3.26	.798
Q12	66	2.00	5.00	4.16	.741
Q13	66	3.00	5.00	4.36	.657
Q14	66	2.00	5.00	3.73	.837
Q15	66	1.00	5.00	3.75	.865
Q16	66	1.00	5.00	3.29	.798
Q17	66	1.00	5.00	3.90	.694
Q18	66	3.00	5.00	3.87	0.719
Q19	66	1.00	5.00	3.59	.877
Valid N (listwise)	66				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q20	66	2.00	5.00	3.68	.780
Q21	66	2.00	5.00	3.67	.770
Q22	66	2.00	5.00	3.93	.754
Q23	66	1.00	5.00	3.66	.734
Q24	66	1.00	5.00	3.65	.851
Q25	66	1.00	5.00	3.80	.736
Q26	66	1.00	5.00	3.79	.890
Q27	66	1.00	5.00	3.66	.739
Q28	66	1.00	5.00	4.00	.831
Valid N (listwise)	66				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q29	66	2.00	5.00	4.23	.657
Q30	66	2.00	5.00	3.99	.694
Q31	66	1.00	5.00	4.19	.741
Q32	66	1.00	5.00	3.93	.837
Q33	66	2.00	5.00	3.79	.798
Q34	66	2.00	5.00	3.95	.865
Q35	66	2.00	5.00	3.97	.719
Q36	66	1.00	5.00	3.89	.877
Q37	66	1.00	5.00	3.68	.810
Valid N (listwise)	66				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
P38	66	2.00	5.00	3.98	.754
P39	66	3.00	5.00	3.61	.831
P40	66	1.00	5.00	3.87	.770
P41	66	2.00	5.00	3.88	.780
P42	66	2.00	5.00	3.76	.734
P43	66	2.00	5.00	3.65	.851
P44	66	3.00	5.00	3.94	.736
P45	66	2.00	5.00	4.08	.831
P46	66	3.00	5.00	3.64	.816
P47	66	1.00	5.00	3.62	.827
P48	66	2.00	5.00	3.81	.739
P49	66	2.00	5.00	3.89	.699
Valid N (listwise)	66				

Variables Entered/Removed(b)

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	TOTALQ(a)	.	Enter

a All requested variables entered.
b Dependent Variable: TOTALP

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.457(a)	.289	.202	.47953

a Predictors: (Constant), TOTALQ

ANOVA(b)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6.618	1	6.618	28.782	.000(a)
	Residual	25.064	65	.230		
	Total	31.683	66			

a Predictors: (Constant), TOTALQ
b Dependent Variable: TOTALP

Coefficients(a)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.893	.357		6.845	.000
	TOTALQ	.481	.090	.457	6.845	.000

a Dependent Variable: TOTALP

Variables Entered/Removed(b)

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	TOTALG(a)	.	Enter

a All requested variables entered.
b Dependent Variable: TOTALP

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.498(a)	.432	.241	.46758

a Predictors: (Constant), TOTALG

ANOVA(b)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	7.852	1	7.852	35.913	.000(a)
	Residual	23.831	65	.219		
	Total	31.683	66			

a Predictors: (Constant), TOTALG
b Dependent Variable: TOTALP

Coefficients(a)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.951	.310		7.945	.000
	TOTALG	.462	.077	.498	7.945	.000

a Dependent Variable: TOTALP

Variables Entered/Removed(b)

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	TOTALS(a)	.	Enter

a All requested variables entered.
b Dependent Variable: TOTALP

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.548(a)	.379	.294	.45101

a Predictors: (Constant), TOTALS

ANOVA(b)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	9.511	1	9.511	46.754	.000(a)
	Residual	22.172	65	.203		
	Total	31.683	66			

a Predictors: (Constant), TOTALS
b Dependent Variable: TOTALP

Coefficients(a)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.723	.306		5.994	.000
	TOTALS	.553	.081	.548	5.994	.000

a Dependent Variable: TOTALP

Variables Entered/Removed(b)

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	TOTALE(a)	.	Enter

a All requested variables entered.
b Dependent Variable: TOTALP

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.613(a)	.413	.370	.42603

a Predictors: (Constant), TOTALE

ANOVA(b)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	11.899	1	11.899	65.558	.000(a)
	Residual	19.784	65	.182		
	Total	31.683	66			

a Predictors: (Constant), TOTALE
b Dependent Variable: TOTALP

Coefficients(a)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.480	.288		6.67	.000
	TOTALE	.599	.074	.613	6.67	.000

a Dependent Variable: TOTALP

ANOVA

TOTALP

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	37.254	4	2.298	3.136	.000
Within Groups	28.131	62	.270		
Total	65.385	66			

ANOVA

TOTALP

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	12.844	4	.551	3.403	.000
Within Groups	8.940	62	.278		
Total	21.785	66			

ANOVA

TOTALP

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	41.270	4	.471	2.364	.000
Within Groups	41.345	62	.281		
Total	82.615	66			

ANOVA

TOTALP

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	14.813	5	.471	2.875	.000
Within Groups	12.202	61	.281		
Total	27.015	66			

ANOVA

TOTALP

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	15.127	5	.471	1.426	.163
Within Groups	25.119	61	.281		
Total	40.246	66			